

Trabajo Fin de Grado

La denominada doctrina del "levantamiento del velo" y su aplicación en el ámbito tributario.

The so-called “lifting the veil” doctrine and its application in the tax law.

Autora:

Carmela Martínez Tabernero.

Director:

Dr. Don Joaquín Álvarez Martínez.

FACULTAD DE DERECHO.

DEPARTAMENTO DE DERECHO DE LA EMPRESA.

ÁREA: DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.

AÑO 2016-2017.

ÍNDICE:

I. Lista de abreviaturas.	3
II. Introducción.....	4
III. Origen de la figura.....	6
IV. Adaptación al ordenamiento español.	11
V. Asunción de la doctrina por el derecho tributario.	15
5.1. Doctrina jurisprudencial.....	15
VI. La doctrina del levantamiento del velo y su positivización.	18
6. 1. Consideraciones previas.....	18
6.2. Los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43. Algunas consideraciones en torno a los apartados g) y h).....	19
6.3. Consecuencias de la introducción de los apartados g) y h) en nuestro ordenamiento.....	26
A) La afinidad entre el apartado h) del artículo 43 LGT y el delito de alzamiento de bienes del artículo 257 del Código Penal:	26
B) La debatida cuestión de la «autotutela administrativa».....	29
C) Extensión de la responsabilidad a las sanciones a la luz de los apartados g) y h) del artículo 43 LGT.	33
D) El instituto de la responsabilidad subsidiaria para acoger la« doctrina del levantamiento del velo».	35
VII. El caso concreto del apartado 6 del artículo 170 de la Ley General Tributaria.	37
VIII. Conclusiones.	40
VIII. Bibliografía	43

I. Lista de abreviaturas.

Art: Artículo.

AGE: Administración General del Estado.

CC: Código Civil.

CCOM: Código Comercio

CE: Constitución Española.

CP: Código Penal.

FJ: Fundamento Jurídico.

IS: Impuesto sobre sociedades.

IVA: Impuesto sobre el valor añadido.

LMPFF: Ley 36/2006, de 29 de noviembre, Medidas de Prevención del Fraude Fiscal.

LGT: Ley General Tributaria.

LSC: Ley de Sociedades de Capital.

P.: Página.

RD: Real Decreto.

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

II. Introducción.

Se trata en este trabajo la figura del «levantamiento del velo» y su aplicación en el ámbito tributario. En especial, se analizan los apartados g) y h) del artículo 43 de la Ley General Tributaria, introducidos por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, ya que permitió la aplicación de esta doctrina, hasta entonces sólo usada por la jurisprudencia, y en materia de recaudación. Asimismo, se afrontan algunas de las diferentes cuestiones desde una perspectiva crítica que dicha modificación sacó a la palestra.

En un «Estado del Bienestar», marcado por el estigma de la crisis y donde la distancia entre aquellos más ricos y más pobres se hace cada vez más grande, el lector puede encontrar titulares como el siguiente: *«España dejó de ingresar más de 6.200 millones en I.V.A¹ por errores y fraude²»* o *«Los Carceller negocian una multa para eludir la cárcel por delito fiscal³»*

La Unión Europea calculó que en 2014 perdió en total unos 160 mil millones de euros debido a la falta de pago de I.V.A, razón por la que hizo un llamamiento a toda la comunidad para buscar soluciones. Este dato que pudiera parecer inocuo porque cualquier ciudadano medio se ha enfrentado a la pregunta: ¿Con o sin I.V.A? Constituye una práctica cada vez más generalizada entre personas físicas y jurídicas, y además se agudiza en tiempos de crisis. Es por ello que distintos países han emprendido una batalla contra la defraudación fiscal, diseñando medidas «antifraude» al uso, con el afán de intentar reducir las cifras anteriores.

Se habla de un Estado que es testigo de un ejercicio de «ingenio» entre personas físicas o jurídicas, centradas en el «ahorro fiscal» por fines a veces cuestionables, que desarrollan cada vez métodos de ingeniería jurídico-financiera más complejos y se

¹ En adelante, todas las abreviaturas que se utilicen en el desarrollo del trabajo quedarán referenciadas en la lista de abreviaturas.

² PÉREZ, C. «España dejó de ingresar más de 6.200 millones en IVA por errores y fraude. » El País, Economía, 6 de septiembre de 2016. Disponible en: http://economia.elpais.com/economia/2016/09/06/actualidad/1473164768_693959.html. Última consulta: 27/04/2017.

³ PÉREZ, J. «Los Carceller negocian una multa para eludir la cárcel por delito fiscal». El País, Economía, 6 de septiembre de 2016. Disponible en: http://economia.elpais.com/economia/2016/09/05/actualidad/1473096781_665046.html?rel=mas. Última consulta: 27/04/2017.

mueven en la línea gris que hay entre lo prohibido (el fraude fiscal) y lo permitido (la economía de opción) en nuestro derecho. Y es el Derecho Tributario el que se ocupa de diseñar una serie de medidas «antiabuso» para frenar este tipo de conductas en el ámbito del derecho público pero que, debido a la complejidad de la materia, desata ciertas dudas, temores y peligros por la forma en la que se implementan en el ordenamiento jurídico.

Estos esfuerzos se materializan en conceptos indeterminados, en dudas o incluso en repeticiones, que a veces no casan con la seguridad jurídica exigida en nuestro sistema legal, o no se adaptan a lo que la sociedad necesita actualmente. Todo ello suscita un deseo de profundizar en conceptos como el «fraude fiscal», tan presente por desgracia en nuestros días, para conocer más a fondo de qué hablamos al usar dicho término y las consecuencias que este lleva aparejadas. Además, es una oportunidad para estudiar al por menor cómo una práctica jurisprudencial cristaliza en una ley y cuáles son sus consecuencias.

Las características ciertamente especiales de la figura sobre la que versará mi estudio, ya que en el pasado fue una figura puramente jurisprudencial pero con el tiempo ha llegado a ser positivizada, hacen que la técnica de recogida de información idónea sea la revisión documental. Esta técnica se subdividirá a su vez en una revisión jurisprudencial y otra bibliográfica coincidiendo con las variaciones experimentadas en la mencionada doctrina del levantamiento del velo.

Se ha seguido el método que defiende AMADOR citado por RODRÍGUEZ y ROQUET⁴ con el fin de establecer la situación actual de conocimiento sobre un tema determinado. Para ello, dicha revisión ha de seguir tres etapas en las cuales se enmarcan diferentes acciones⁵.

⁴ RODRÍGUEZ GÓMEZ, D. y ROQUET VALLDEORIOLA, J. *Metodología de la investigación*, Red Tercer Milenio, México, 2012, p.44 y ss. Disponible para su consulta en: http://www.aliatuniversidades.com.mx/bibliotecasdigitales/pdf/axiologicas/Metodologia_de_la_investigacion.pdf. Última consulta: 02/05/2017.

⁵ 1. Análisis histórico: estudio de la evolución de los conocimientos sobre el tema. 2. Consulta documental: consulta general y revisión específica de «keywords». 3. Contraste de la información: validar el documento y aclaración de dudas con nuevo material.

A partir de lo anterior, será posible esclarecer las actuales posturas y cuestiones abordadas por la doctrina. Por otra parte, en lo relativo al análisis jurisprudencial de algunas de las sentencias más «icónicas», esto permite entender cómo ha llegado a ser codificada y el modo en que se aplicó y aplica junto con algunos de los interrogantes que esto plantea en la práctica.

Finalmente, la elaboración y desarrollo del trabajo se aborda desde un enfoque crítico de cada una de las cuestiones, culminando con una serie de conclusiones que pretenden ahondar en los problemas que plantean la aplicación práctica y la delimitación de esta atípica figura objeto de estudio.

III. Origen de la figura.

Tras un detallado estudio de jurisprudencia y doctrina anglosajona, el inicio de esta figura en Europa se sitúa en torno al Caso Solomon v Solomon and Co. Ltd (1897)⁶. Llamada esta doctrina «*piercing the corporate veil*», acude a los conceptos de fraude, equidad y *agency* para aplicarla⁷. El caso ya mencionado es uno de los primeros en los que se entendió que la personalidad jurídica de la empresa era diferente de la personalidad de los socios que la componían y por ende, se desestimó la petición de «levantamiento del velo», instada por los acreedores a fin de cobrar sus deudas.

A modo de resumen: la familia Solomon creó una sociedad dedicada a la manufactura de calzado en la que los cinco miembros del núcleo familiar eran los socios y propietarios. La compañía, inscrita como sociedad limitada, al cabo de un año en funcionamiento, empezó a obtener unas pérdidas que no le permitían hacer frente a las obligaciones de pago que había adquirido. Por ello, sus acreedores acudieron a los tribunales y pidieron que fueran los socios quienes respondieran de las deudas, pues tenían más patrimonio que Solomon & Co Ltd. -persona jurídica-.

⁶ Se procede a citar el caso de manera americana para facilitar su búsqueda: Salomon v A Salomon & Co. Ltd. [1897] AC 22 (HL).

⁷ BOLDÓ RODA, C. *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica en el Derecho Privado Español*, 4ª edición, 2006, pp 89 y ss, 268 y ss.

Tras un largo periplo procedimental, se llegó a la más alta instancia: la entonces conocida como «*House of Lords*»⁸, que entendió que no había habido fraude ya que la sociedad estaba inscrita como una «Sociedad Limitada» -cosa que quienes contrataron con ella sabían-, y que, por tanto, no había razón para levantar el velo y descubrir quién había detrás, pues era un ente independiente de la persona física. También se planteó que sólo el cabeza de familia -Aaron Solomon- era quien actuaba en nombre de la sociedad, a modo de «agente» y que él y su compañía eran la misma persona. No obstante, dicha alegación tampoco llegó a buen puerto pues entendió la Cámara que actuaba en representación de una sociedad inscrita y por ello, no había fraude. Entonces, los acreedores de la sociedad Solomon & Co debían reclamar sus deudas contra la sociedad, sin pedir en ningún momento que fueran los socios quienes respondieran por la compañía que habían creado, pues ésta tenía la responsabilidad limitada.

Se declaró así la diferente personalidad que tenía la familia Solomon y su compañía. Esta sentencia fue duramente criticada⁹ pues al leer el caso en cuestión, se echa en falta un análisis más pormenorizado del concepto «personalidad jurídica», ya que el razonamiento se basó en que la compañía fue correctamente constituida, en afirmar que la propiedad de las acciones no tienen transcendencia para observar la separación de las personalidades en el plano legal y que el control unipersonal no constituye *per se* un motivo suficiente para socavar este principio jurídico. Estos argumentos fueron tachados de «vanos» para justificar la decisión, que más tarde se asentó en la jurisprudencia, y llevó a casos injustos como el anterior hasta la llegada del concepto «abuso de la personalidad jurídica».

Por otra parte, y como señala SPIEGELBERG¹⁰, esta doctrina ya había sido aplicada antes en Estados Unidos. El primer caso fue *Bank of the United States v. Deveux* (1809)¹¹ cuyo ponente fue el Juez J. Marshall. Aquí se debatía si el Tribunal Federal era competente para enjuiciar el caso, pues había una sociedad inmersa en el procedimiento y este lo sería si, en virtud del art.3 de la Constitución Federal, los individuos provenían de distintos estados. El juez examinó directamente la proveniencia

8 En castellano: «Cámara de los Lores» Y actualmente conocida como «Supreme Court».

⁹ POLLOCK, F. «Has the Common Law Received The Fiction Theory of Corporations?» *Law Quarterly Review*, 27, 1911, pp.219 y 223-235.

¹⁰ SEOANE SPIEGELBERG, J. L. «El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la elusión de la Responsabilidad Civil». *Revista de Responsabilidad Civil y Seguro*, 2012, núm. 42, p. 11.

¹¹ Se procede a citar el caso de manera americana para facilitar su búsqueda: *Bank of United States v. Deveaux*, 5 Cranch (9 U.S.) 61 (1809), at 85, 86, 91.

de los individuos que la formaban y no donde figuraba inscrita la persona jurídica en cuestión. Finalmente, el Tribunal se declaró competente. Es por ello, que este fue el primer caso de la doctrina conocida como «*disregard of legal entity*»¹², en derecho norteamericano. Este veredicto fue superado por el caso *Louisville Railroad Co. v. Letson* (1844)¹³, donde se entendió que la ciudadanía de una corporación se determinaba por el Estado en el que estaba registrada y no por la procedencia de sus miembros, pues eran personalidades diferentes.

Esta sentencia se trajo a colación también en el caso *Adams v Cape Industries* (1990)¹⁴, donde se entendió que el «levantamiento del velo» debía ser aplicado sólo en casos muy excepcionales. En este supuesto se acordó «levantarlo» debido a que se había creado una empresa que procedía de la matriz; cuyo personal era el mismo que el de la primera, y que usaba la presunción establecida en el caso *Solomon* para asumir todos los beneficios, y destinar las pérdidas a la primera. La «Cámara de los Lores» entendió que debían entonces tratarse como una pues eran, desde todos los puntos de vista, la misma persona y, por tanto, hacerse cargo de las deudas de la compañía que se encontraba en suspensión de pagos. Esta doctrina, proveniente del derecho francés, se conoce como «*mere façade*»¹⁵ y se basa en levantar el velo por considerar que la sociedad es una «fachada» que se usa para cometer un fraude o para eludir la responsabilidad¹⁶.

Hoy en día también, aunque de manera muy tasada y excepcional, se sigue aplicando esta doctrina¹⁷. A modo de ejemplo, se trae a colación el caso de *Petrol Resources Ltd. and others vs Prest* (2013)¹⁸. En este caso, nos encontramos ante un matrimonio incurso en un procedimiento de divorcio. Este ostentaba acciones valoradas

¹² KYVERIS, E. «Grouping Liability and the Salomon Principle: Judicial or “Systemic” Abuse?» *University College London, Centre for Law, Economics and Society, Students*, Mayo, 2015, pp. 2-10. Disponible en: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2688430>. Última consulta: 26/06/2017.

¹³ *Louisville, Cincinnati & Charleston R. Co. v. Letson* 43 U.S. 497, (1844).

¹⁴ Se procede a citar el caso de manera americana para facilitar su búsqueda: *Adams v Cape Industries plc* [1990] Ch 433 (CA).

¹⁵ SEOANE SPIEGELBERG, J.L. «El levantamiento del velo...» *cit.* p. 135.

¹⁶ CHENG-HAN, T. «Veil piercing: a fresh star.» *Journal of business law*, núm. 1, 2015, pp. 20-36.

¹⁷ CONSTANTINI, P. «La doctrina del Disregard of the Legal Entity en el derecho inglés» *Revista Jurídica*, núm. 4, 2016, pp. 19-56.

¹⁸ Se cita de acuerdo a la forma americana para facilitar su búsqueda: *Prest v Petrodel Resources Ltd* [2013] UKSC 34.

en treinta millones de libras, además de siete propiedades en Londres, que pertenecían a la empresa de la cual era director el marido. Su mujer sostenía que ostentaba también la propiedad sobre todo lo anterior y pedía que se «levantara el velo» para que quedara patente que su esposo había usado las compañías que estaban bajo su poder para tratar de esconder dichas propiedades y, por ende, que no figurasen a la hora de la partición en el seno del divorcio.

Finalmente, la antigua «Cámara de los Lores», acordó el levantamiento pedido pues entendía que las empresas efectivamente se usaron para esconder este patrimonio personal, que pertenecía al matrimonio, y no a la empresa cuyo poder ostentaba el marido. Por ello, entendió el Tribunal que constituía una «*fraudulent conduct*¹⁹» ya que se usaba la personalidad jurídica de una empresa para ocultar algo que pertenecía al patrimonio personal del marido, cosa que no se habría podido esconder de otra manera, y que escapaba de los fines «lícitos» para los que se tiene que usar una sociedad. El fallo final dictó que todo lo discutido en sede judicial tenía que formar parte de la partición del divorcio²⁰.

Por tanto, de acuerdo al *Common Law*, se han establecido diferentes circunstancias (sin ánimo de exhaustividad) en las que se puede aplicar dicha doctrina. En esta línea MACEY y MITTS²¹ presentan una propuesta de agrupación:

1. «*Interest of justice*» aplicable a los casos en que se pretenda asegurar el cumplimiento de la Ley o los estatutos de manera efectiva.
2. «*Fraudulent conduct*» o «*Constitutive fraud*». Es decir, en aquellas circunstancias en las que la empresa se haya creado para evitar responsabilidades personales con fines ilícitos o que actúen como máscara de sus propietarios («*mere façade*»). En nuestro derecho se conoce como «abuso de personalidad jurídica».
3. Para evitar el ocultamiento de parte del patrimonio propio (de la empresa o del empresario) a través de otras empresas, en casos como las declaradas en

¹⁹ Traducción propia al castellano: «Conducta fraudulenta».

²⁰ Para más información acerca del trasfondo histórico de esta doctrina: COBLES, J. H. *La doctrina del levantamiento del velo societario*, núm. 28, Editorial Atelier, 2000, p. 20 y ss.

²¹ MACEY, J. y MITTS, J. «Finding order in the morass: The three real justifications for piercing the corporate veil.» *Cornell L. Review.*, núm. 100, 2014, p. 99 y ss.

concurso o *bankruptcy* o en supuestos como el ya analizado en el caso *Petrol Resources Ltd and others vs Prest*.

Con el progresivo desarrollo del «levantamiento del velo» se atrajo a muchos estudiosos. Uno de los más importantes fue el alemán SERICK quien publicó, en 1955, «Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso de derecho por medio de la Persona Jurídica²²». Esta obra fue un estudio ambicioso cuyo fin era identificar los casos en los que procedía la penetración en el sustrato de la persona jurídica y a su vez, demostrar que tenía que ser en supuestos muy excepcionales para proceder con todas las garantías. Para este autor, el requisito *sine qua non* para levantar el velo era que existiera el abuso de derecho, es decir, comprobar si los hechos cuestionados iban contra el fin de la norma o no. Pero este «levantamiento» no significaba desoír el fin general de la norma, sino observar lo que acontece detrás para ver si el legislador quería que los efectos producidos fueran los comprendidos por la norma creada²³. Este autor huye del conceptualismo a la hora de hablar de esta figura, y se centra en la realidad; en si los hechos en cuestión se ajustan al fin de la norma o no.

Hubo autores que chocaron frontalmente con lo sostenido por el primero como el italiano ASCARELLI²⁴. Esta aproximación, de tintes nominalistas, se centró en revisar el concepto de «personalidad jurídica» desde el principio para llegar a la conclusión de que esta no es más que la suma de los miembros que componen ese ente y es por ello que no se necesita prescindir de nada.

Cabe decir a este respecto que, ante el problema de trazar un límite fuera del cual se podía desconocer la personalidad jurídica para observar qué o quién estaba detrás, surgieron muchas dudas ya que esta doctrina, entre otras dificultades, incluía muchos conceptos indeterminados, lo que reducía la seguridad jurídica. Por ello, con un afán sistematizador, también en nuestro país se procedió a proponer distintos modos de

²² El título original es: «*Rechtsform und Realität Juristischer Personen*». La traducción en castellano puede ser encontrada con esta referencia: SERICK, R., POLO DÍEZ, J., y PUIG BRUTAU, J. *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles: El abuso de derecho por medio de la persona jurídica*. Ariel, 1958.

²³ ÁLVAREZ DE TOLEDO, L. *Abuso de personificación, levantamiento del velo y desenmascaramiento*. Editorial Constitución y Leyes, COLEX, 1997, pp. 58 y 59.

²⁴ ASCARELLI, T. *Principios y problemas de la sociedad anónima*, Universitaria, México, 1951. El título original es: «*Personalità giuridica e problemi delle società*».

agrupar casos. Entre otros autores²⁵, BOLDÓ RODA²⁶, fue quien, inspirándose en la doctrina alemana, procedió a distinguir cuatro «grupos de casos». A saber: confusión de personas o esferas, control o dirección efectiva externa, infracapitalización y abuso de la personalidad jurídica en fraude de ley o en cumplimiento de obligaciones²⁷.

IV. Adaptación al ordenamiento español.

Esta doctrina no fue usada por los tribunales españoles de manera inmediata sino que hubo una fase intermedia, la llamada «doctrina de terceros». Si bien comparten un trasfondo con la figura del levantamiento del velo: ver qué había más allá de la personalidad jurídica, obviando que era distinta de la persona física, y extendiendo en caso de cumplirse unos requisitos, la responsabilidad que correspondía a la persona jurídica a las personas físicas que la conformaban²⁸. Pero diferían en el planteamiento, pues consistía en ver si la sociedad (persona jurídica) podía presentarse como un tercero ajeno a sus socios y viceversa, en el sentido de que, si se reconocía la diferente personalidad de uno y otro sujeto, no se debía extender la responsabilidad. Se pueden encontrar diversos pronunciamientos donde se aplica o se razona su falta de aplicación²⁹.

Por ejemplo, en la sentencia del TS de 7 de junio de 1927³⁰ se concluye que «tercero» es: «*quien no es parte en una determinada transacción o contrato*». Apuntar a su vez que, en nuestro derecho, a la luz del art. 1257 CC, el contrato no afecta a quien no interviene en él. En el caso concreto, se consideró que no era posible crear una sociedad un día después de desestimarse el recurso que condenaba al pago de una suma de dinero con el propósito de incumplir la resolución. Aquí se puede ver el nexo con la

²⁵ HURTADO COBLES sugiere que un modo de establecer grupos es sobre el artículo 1089 CC, centrándose en la obligación que se trata de eludir o ya se ha eludido. Para más información, se recomienda la lectura de: COBLES, J. H. *La doctrina del levantamiento...* cit. p. 110 y ss.

²⁶ BOLDÓ RODÁ, C. *Levantamiento del velo y persona jurídica...* cit. P. 324 y ss.

²⁷ Apuntar también que este tipo de sistematización llegó a ser usada por el Tribunal Supremo en, entre otros pronunciamientos, la sentencia de 29 de noviembre de 2006. (ROJ: 2007/372).

²⁸ PÉREZ BERNABEU, B. «Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria.» *Revista de Información Fiscal*, núm. 110, 2012, pp.33-72 (formato digital). Disponible en: URI: <http://hdl.handle.net/10045/43775>. Última consulta: 08/07/2017.

²⁹ Para un análisis de diferentes casos, remito al lector a: DE ANGEL YAGÜEZ, R. *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la jurisprudencia*. Madrid, Civitas, 1997, p.59 y ss.

³⁰ SEOANE SPIEGELBERG, J. L. «El levantamiento del velo como mecanismo...» cit. pp. 12-13.

práctica del levantamiento del velo pues también es un modo de luchar contra el abuso de derecho.

En otro orden de cosas, la sentencia del TS de 30 de abril de 1959³¹, que versa sobre una reclamación de responsabilidad por daños y perjuicios acaba afirmando la existencia de unidad patrimonial por tener el mismo administrador y, por ende, haciendo responsables a la empresa y al dueño de esta por el accidente de tránsito que ocasiona el litigio³². Aquí, en mi opinión, el Tribunal aplicó la «doctrina de terceros»; que no es más que una aplicación muy restringida de la doctrina del «levantamiento del velo» pues extendió la responsabilidad a la empresa sin justificar debidamente por qué se podía mirar más allá de la personalidad jurídica, pues sólo se limitó a no observar la característica de «tercero» a la sociedad, sin añadir ninguna otra consideración (si había fraude, si era una unicidad de esferas...)

No es hasta 1984 cuando se aplica propiamente en España esta doctrina. En concreto, es la Sentencia del TS de 28 de mayo de 1984³³ la primera en enunciarla. Este pronunciamiento se ha catalogado como histórico. Por ello, se procede al análisis detallado de dicho documento:

EMAYA era una empresa, propiedad del Ayuntamiento de Palma, que explotaba la red hidráulica en la ciudad. En 1977, hubo una avería en esta red que provocó la filtración de aguas limpias e inundó diferentes apartamentos de la demandante, la empresa UTO IBÉRICA. Los daños ascendían a más de 800.000 pesetas (lucro cesante acreditado e incluido).

UTO IBÉRICA demanda por estos hechos al Ayuntamiento, y más tarde, para evitar problemas de legitimación pasiva también, hace lo propio con la empresa EMAYA S.A en la misma demanda. Se desestiman las pretensiones de UTO IBÉRICA, que apela ante la entonces Audiencia Territorial de Palma y el 9 de febrero de 1981, se estima parcialmente dicho recurso. Entonces, es EMAYA S.A quien interpone un recurso de casación por infracción de ley del que conoce el TS. Este acaba por desestimar el recurso y condena en costas a la empresa EMAYA S.A.

³¹ Ref. Aranzadi, núm. 1981. Para un completo análisis de la sentencia ver: LEÓN ALONSO, J. *La categoría de la obligación "in solidum"* 35, Universidad de Sevilla, 1978, pp. 133-135.

³² BOLDÓ RODÁ, C. *Levantamiento del velo y persona jurídica...* cit. p.208.

³³ Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984. (ROJ: 1984/1196).

El principal argumento por parte de los demandados es la caducidad del derecho al ejercitar la acción por parte de UTO IBÉRICA debido a que se reconoce la personalidad jurídica independiente de EMAYA frente al Ayuntamiento, y a que se tenía que haber dirigido la interpelación interruptiva contra la primera, en vez de contra el Ayuntamiento. Por tanto, defiende la demandada que no le puede afectar la interpelación tardíamente, no habiendo lugar a estimar las peticiones de la demandante.

Sin embargo, el TS tiene otro criterio. Procede a aplicar la «doctrina del levantamiento del velo» basándose en:

- 1) El conflicto entre la justicia y la seguridad jurídica donde la última cede en favor de la primera (arts. 1.1 y 9.3 CE).
- 2) La aplicación de la equidad y el principio de buena fe (art. 7.1 CC).
- 3) El fraude de ley (art. 6.4 CC) y el perjuicio en los intereses de terceros (art. 10 CE).
- 4) El abuso de derecho y su ejercicio antisocial (art. 7.2 CC).

Es decir, el Tribunal entra a conocer la composición personal o institucional para determinar la responsabilidad *ex contractu* de estos entes con el fin de comprobar si eran el mismo. Prosigue la Sala manteniendo que EMAYA no es más que un instrumento que permite a la empresa regirse por el derecho privado, pero que, internamente, pertenece al Derecho público. Es una especie de *longa manus* del Ayuntamiento que facilita a este último el tráfico mercantil para el buen gobierno de la ciudad. Además, aunque se procede a levantar el velo, los presupuestos en los que se basó eran principios indeterminados, susceptibles de interpretación. En este caso, el Tribunal los usa como justificación haciendo un balance entre ellos para penetrar en la persona jurídica, pues entiende que el límite de la seguridad jurídica se encuentra en la justicia, ya que tomarlo de otro modo llevaría a la insana consecuencia de que la seguridad proteja de los abusos de la ley y que a la vez, estos últimos sean patrocinados por dicho principio³⁴.

Otro dato destacado es el hecho de que el Alcalde es el presidente del Consejo y el Ayuntamiento es un órgano de esta Sociedad. Es por ello que mantiene el Alto

³⁴ A este respecto: STS de 2 de junio de 2011. (ROJ: 2011/4949) o STS de 28 de octubre de 2010(ROJ: 2010/7742).

Tribunal que no puede decirse que sean organizaciones independientes, pues el control lo ostenta la misma persona -el alcalde- aunque no tenga el mismo puesto en ambas entidades. Por ello, concluye el Tribunal, tras haber levantado el velo, que no hay caducidad en la acción, y que la interpelación hecha al Ayuntamiento equivale a haberla hecho a EMAYA por ser el mismo ente y por ende, deben hacer frente a la responsabilidad reclamada por UTO IBÉRICA.

A ojos de parte de la doctrina³⁵, la decisión sí es acertada pues se persigue y logra la justicia material, socavando justificadamente la seguridad jurídica que otorga la diferenciación entre personalidad física y jurídica, pues, si fuera de otro modo, en mi opinión llegaríamos a resultados catastróficos: la ley avalando el abuso de ley. Para otros³⁶, punto de vista con el que coincido (independientemente del juicio de valor anterior), el razonamiento del Tribunal resulta incongruente y confuso, pues suscita dudas de si este abuso equivale al fraude³⁷, o si es este presupuesto último para proceder al levantamiento y no el primero que mantenía SERICK³⁸. Esta falta de claridad pudiera ser debida a la novedad, pues fue la primera vez que se aplicó en nuestro derecho. Siguiendo a ÁLVAREZ DE TOLEDO³⁹, es el abuso lo que viola las normas y, por ello, el levantamiento es una herramienta para alcanzar la verdad material que esconde esta personalidad jurídica.

Cabe destacar, que pudiera resultar extraño al lector de la sentencia, el hecho de que manteniendo que son la misma persona se les condene por separado. En mi opinión, tras analizar el origen de la figura, el Tribunal procedió a aplicar esta doctrina del mismo modo que los tribunales anglosajones, sin reparar en que nuestro sistema es distinto. Aquí prepondera la norma escrita, que es lo que da seguridad jurídica, y no la jurisprudencia o los principios. Resolver en base a estos últimos no es algo usual en nuestro derecho. No obstante, es incoherente el fallo pues no puede reconocerse que es

³⁵ En esta línea, por todos: BOLDÓ RODÁ, C. *Levantamiento del velo y persona jurídica...* cit. p. 225.

³⁶ PÉREZ BERNABEU, B. «Levantamiento del velo y responsabilidad...» cit. p. 44 y ss.

³⁷ Sobre esta materia cabe apuntar: El fraude de ley viola el Derecho objetivo pues se busca no cumplir con lo que establece una regla mediante una conducta que se intenta subsumir en una norma diferente. Sin embargo, el abuso de derecho o su ejercicio de forma antisocial se vincula al ejercicio de un derecho subjetivo que se usa con un fin que no quiere el legislador y con un daño para los terceros. Más información: BOLDÓ RODÁ, C. *Levantamiento del velo y persona jurídica...* cit. pp.244 y 245.

³⁸ Para una mejor comprensión de lo que es el abuso del derecho o su ejercicio antisocial del art. 7.2 CC: STS de 22 de junio de 2010. (ROJ: 2010/378). En concreto: Fundamento de Derecho 9º.

³⁹ DE TOLEDO, L.A. *Abuso de personificación, levantamiento del velo...* cit. p. 67 y ss.

una empresa propiedad del Ayuntamiento, cuyo fin es explotar la red de aguas, cosa que este último, como institución no puede hacer por sí misma y por ello, se vale de EMAYA y ahora, aducir que son entidades distintas cuando su relación es totalmente causal pues esta empresa no operaría si el Ayuntamiento no le dijera cómo y cuándo.

V. Asunción de la doctrina por el derecho tributario.

5.1. Doctrina jurisprudencial.

Según los estudiosos⁴⁰, la doctrina del «levantamiento del velo» en la regulación actual que contiene la Ley de Medidas para la Prevención y el Fraude Fiscal se fundamentó en gran parte en la sentencia del TS de 19 de abril de 2003⁴¹. No obstante, en el ámbito público, la técnica se empezó a usar en los años 90 para resolver un fenómeno que se daba con asiduidad: los deportistas de élite usaban entidades interpuestas con el fin de conseguir un ahorro impositivo sobre sus rendimientos por derecho de imagen. Levantando el velo, los tribunales podían imputar estos directamente al deportista (persona física), desconociendo la persona jurídica⁴². Cabe decir que se empezó a usar en fase de liquidación tributaria.

Se procede al estudio del primer caso enunciado. A modo de contexto, se presentan los siguientes hechos relevantes:

En noviembre de 1984, se constituye TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO S.A. Esta tiene tres socios, siendo su mayor accionista Don Mauricio, en posesión del 95% del capital. Además, el último era el administrador único. El objeto de la sociedad era la excavación y transporte de materiales excavados. Un año más tarde, se constituye SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES S.A. donde Don Mauricio también era el accionista mayoritario -93,33% del capital- y los activos de la primera empresa se aportaron a esta segunda. La plantilla de la primera empresa pasó a trabajar

⁴⁰ Por todos: MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad de la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Thompson Aranzadi, 2007, pp.341-342.

⁴¹ STS de 19 de abril de 2003. (ROJ: 2003/7083).

⁴² Sobre los inicios en este ámbito del derecho: CASTILLO SOLSONA, M^a. M. «La Paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria. La responsabilidad por “levantamiento del velo”», *Instituto de Estudios Fiscales*, 2009, p. 103 y ss.

para la última que inició su actividad en 1987. Asimismo, el único cliente de la primera, AUTOPISTAS DE ASTURIAS Y LEÓN (AUCALSA), era el único de la segunda.

La Inspección de Hacienda de León (lugar donde se domicilió la segunda sociedad) levantó actas a TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO S.A por los ejercicios de 1986 y 1987 por los conceptos de I.S y de I.V.A. Estas cuantías no fueron ingresadas en periodo voluntario así que se procedió a su apremio. El órgano de Recaudación de Hacienda de León acordó, en 1993, declarar la sucesión entre las empresas de Don Mauricio y, por ende, pasar a requerir la deuda a la primera empresa. SINDO emprendió acciones judiciales, en el mismo año, por entender, entre varios motivos, que no había habido sucesión y que en todo caso, la responsabilidad era subsidiaria (y no solidaria), por lo que se hacía necesario declarar la falencia del primer deudor.

El caso llegó hasta el TS, debido a que el recurso interpuesto por SINDO prosperó, siendo esta última sentencia objeto de un recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado. Este presentó dos motivos de oposición, pero sólo se examinará el primero, por ser el de mayor interés en el presente trabajo:

En primer lugar, se entendió que no era, como afirmaba la Primera Instancia, un simple caso de sucesión efectiva de una explotación económica, pues en este caso Don Mauricio es transmitente y receptor de la misma (coincide el sustrato personal que subyace tras las entidades). Es por ello que sumado a que, como sostiene el Tribunal, el fin último del empresario era llevar a cabo un fraude de acreedores de la Hacienda Pública, pues quería conseguir la «falencia» tributaria de la sociedad. Por esta razón, la Sala estima que se encuentra ante un caso excepcional, donde lo que procede es levantar el velo. Apuntar además que el Tribunal deja claro que, debido a la asiduidad con la que suceden este tipo de casos, el legislador ha regulado soluciones *ad hoc*, circunstancia que aún acentúa más el carácter excepcional de esta figura. En este caso, se acude a esta doctrina por no resultar de aplicación el fraude de ley en sede ejecutiva por la manera en que esta institución está configurada.

De este modo, se concluye que las dos empresas responden solidariamente de sus deudas -cuotas, recargos, sanciones e intereses de demora- (incluyendo las que

hayan sido devengadas por SINDO de manera solidaria). Y que, al ser el mismo sujeto pasivo, no es necesario un acto formal de derivación de responsabilidad.

Es importante ser consciente de que, de no haberse apreciado la posibilidad de aplicar esta doctrina, ya que la AGE sólo pide la estimación del recurso (es decir, que se declare la responsabilidad «solidaria», podría haber significado la desestimación del caso. En ese momento, fue claro que la responsabilidad que habría procedido declarar, por ser una sucesión de empresa, habría sido la subsidiaria. Esto tendría una serie de implicaciones: la desestimación del recurso, la declaración de fallido del primer deudor, dictar otro acto administrativo para declarar la responsabilidad del segundo...⁴³ Lo que son consecuencias muy distintas de las que se derivaron como ya se ha visto en líneas anteriores, con la correspondiente aplicación del artículo 12 RGR al que se refieren las partes.

Fuera de que nos encontremos en el ámbito del recurso de casación y de que esta doctrina no se había aducido anteriormente -lo que suscita dudas en cuanto a la corrección procesal del Tribunal-, lo cierto es que se procede a una agrupación de casos⁴⁴ y sobre esta base, se aplica la doctrina del «levantamiento del velo». Desde mi punto de vista, parece que simplemente se procedió a plasmar el pronunciamiento del mismo modo que lo hacían los tribunales anglosajones. Esto hace que, en el seno de nuestro sistema, se eche de menos una concreción o una argumentación mayor de por qué el supuesto es encuadrable en este caso. Además, pienso que sí se podría haber aplicado otra serie de normas existentes como el fraude de ley o el abuso de derecho, pues el único propósito era servirse de esas empresas para no hacer frente a sus obligaciones tributarias.

Parece que la solución es clara a la luz de lo expuesto en la sentencia del TS. Sin embargo, este pronunciamiento puede ser visto como la toma de una vía más fácil y rápida, pues las exigencias de prueba son menores, que es precisamente de lo que se debe huir cuando nos encontramos en sede judicial. Aunque no se debe obviar el hecho

⁴³ Con nuestro texto vigente, en concreto por la previsión del art. 42.1.c) LGT, la responsabilidad que se declara por sucesión de empresa es de carácter solidario.

⁴⁴ En la sentencia: Fundamento de Derecho 3º, el Tribunal enuncia distintos casos en los que se puede aplicar esta doctrina, a saber: 1) la equidad y en el principio de buena fe (art. 7.1 CC), 2) en la superación del «*fraus legis*» en perjuicio de intereses legítimos de terceros (art. 6.º4 CC), 3) en evitar el abuso del derecho y el ejercicio antisocial del mismo (art. 7.2 CC) y 4) en la simulación de los actos y contratos sin una base teórica concreta.

de que se alcanzó la justicia material, pues a mi ver, era un abuso de derecho claro, se debe ser cauteloso con las vías por las que se llega a esta pues de lo contrario, si se alcanzara una generalización, la seguridad jurídica decaería, lo que no se puede permitir en nuestro sistema más que aduciendo una justificación clara de por qué se socava el principio en cuestión.

VI. La doctrina del levantamiento del velo y su positivización.

6. 1. Consideraciones previas.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal⁴⁵ (LMPFF) fue la que introdujo la posibilidad de aplicar la doctrina del «levantamiento del velo» en materia de recaudación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Hasta este momento, esta práctica había sido solamente aplicada por los tribunales⁴⁶.

En concreto, cristaliza como supuestos de responsabilidad subsidiaria: artículo 43, apartado 1º, letras g) y h)⁴⁷. Es interesante, en primer lugar, proceder a la lectura de la Exposición de Motivos⁴⁸, donde se afirma que se ha positivizado la «doctrina del

⁴⁵ En concreto, por el artículo quinto, párrafo 5 de esta ley. (Ref. BOE-A-2006-20843).

⁴⁶ PÉREZ BERNABEU, B. «Levantamiento del velo y responsabilidad...» cit. p.33 y ss.

⁴⁷ Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...):

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

⁴⁸ Se reproduce íntegramente el párrafo noveno del III motivo de la LMPFF: «En el ámbito de la reacción frente a **las estrategias de fraude en fase recaudatoria**, destaca esencialmente la tipificación legal, como supuesto **de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso** basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la **autotutela administrativa**, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. La introducción de esta medida **antiabuso permitirá a la Hacienda Pública**

levantamiento del velo» pero con el detalle de que será al amparo de la «autotutela administrativa» con el fin de disminuir el tiempo que se tarda en obtener una sentencia declarativa favorable y, por ende, prevenir el riesgo de no cobrar el crédito debido.

Y no sólo eso, también se reforma el régimen sancionador en el sentido de que, si bien la LGT de 1963, en su artículo 37, excluía las sanciones, el artículo 41, apartado 4 de la LGT actual reitera que la responsabilidad no se extenderá a las sanciones, si bien añadiendo: «*salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.*» En otras palabras, el legislador ha regulado la extensión de las sanciones a aquellos sujetos que están escondidos tras el «velo» que se ha de levantar.

Además, puede ver el lector en la Exposición de Motivos de la LMPFF por qué se adoptan estas medidas en fase de recaudación y no sólo en la de liquidación. La respuesta descansa en el hecho de que, al someterse a la fase de comprobación, los contribuyentes pueden deliberadamente entorpecer o imposibilitar el cobro de la deuda usando cada vez medios más propios de la denominada «ingeniería fiscal» (despatrimonialización del obligado, interposición de personas -testaferros- o sociedades -*shell companies*-, entre otros.) Esta es la realidad que ya apuntó en su momento la Sentencia del TS de 19 de abril de 2003, en concreto en su FJ Primero I, que reproduzco textualmente: «*en el campo del derecho tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, [...]*»⁴⁹

6.2. Los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43. Algunas consideraciones en torno a los apartados g) y h).

reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa. Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, **configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes.»**

⁴⁹ Apuntar además que hubo otras novedades introducidas por la LMPFF como la modificación del régimen de las actas con acuerdo o los cambios en los recargos por ingresos extemporáneos. A este respecto y para más información remito al lector a: CREMADES SCHULZ, M. «El proyecto de ley de medidas para la prevención de fraude fiscal», *Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez)*, 15, 2006.

Estas cláusulas han sido muy criticadas por considerarse, entre otras cosas, que no se ajustan al instituto de la responsabilidad cuyo fin es garantizar el crédito tributario. Parece que la intención del legislador, y así se enuncia también en el preámbulo de la LMPFF, era eludir los retrasos que conllevaba el recabar un pronunciamiento en sede judicial para después actuar administrativamente. La solución pasa, a ojos del poder legislativo, por darle esta potestad de decisión a la administración pública bajo la denominada: «autotutela administrativa».

Básicamente, y como expone RUIZ HIDALGO⁵⁰, con estos apartados la administración puede, en el seno del procedimiento de comprobación, responsabilizar en la fase de recaudación a quien no tiene la obligación de contribuir pero mediante el cual se quiere evitar esa responsabilidad tributaria del sujeto pasivo (obligado contribuyente⁵¹).

Con el fin de facilitar la comprensión de las apreciaciones que se realizarán más tarde, se procede a examinar los distintos matices de la redacción de los apartados g) y h) del artículo 43 de la LGT:

En primer lugar, el apartado g) hace elusión a las denominadas «sociedades pantalla⁵²». En este caso, la persona jurídica es el sujeto pasivo que incumple sus obligaciones tributarias. La Administración puede entonces declarar responsables por todo el crédito tributario (sanciones incluidas) a las personas o entidades que ostenten el control. De ahí la denominación «pantalla», pues se desconoce ésta para ver qué hay detrás: otra sociedad, una persona física... Y así se procede a declararla responsable si se contrasta que el propósito de la creación de esta persona jurídica fue abusivo o fraudulento. De esta manera, se permite exigir el pago de las obligaciones tributarias a

⁵⁰RUIZ HIDALGO, C. «La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva». *Quincena fiscal*, 3, 2011, p.52 y ss.

⁵¹ A efectos del estudio de estos supuestos, se debe saber que la LGT prevé dos supuestos de responsabilidad: solidaria y subsidiaria (art. 41.1 LGT y 124 LGT respectivamente). La diferencia esencial entre ambas, pese a que son instituciones destinadas a responder del pago si el deudor principal no puede hacerlo, es el tiempo. Para declarar la responsabilidad solidaria, se tendrá que declarar la falencia del deudor principal –y para declarar la subsidiaria, también se deberá declarar como fallidos a los responsables solidarios (art. 176 LGT). Remito al lector a este manual para el estudio pormenorizado del instituto de la responsabilidad: PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Thomson Reuters, Madrid, 25º ed., 2015, pp. 175-187.

⁵² SÁNCHEZ HUETE, M. A. *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp.5-6.

quien se aprovechó de la personalidad jurídica con ánimo de eludir y, por tanto, perjudicar a la Hacienda Pública, sin que sea necesario recurrir a la vía judicial.

En cambio, el apartado h) recoge el caso de las denominadas «sociedades refugio»⁵³. En este caso, se hace responsable a un tercero ajeno (la persona jurídica) a la relación entre el obligado tributario y la Hacienda Pública, puesto que el deudor -obligado al abono del crédito y creador del primer ente- se despatrimonializa dolosamente con el fin de no cumplir con sus obligaciones fiscales. Este patrimonio va a parar a la persona jurídica, pudiendo el poder público reclamar la deuda contra la sociedad receptora (propiedad del deudor), sin tener que solicitar una sentencia declarativa en sede judicial primero.

En ambos apartados se establecen unos requisitos que deben concurrir para proceder a la exigencia de las mencionadas responsabilidades, variando sólo en el sujeto que será declarado responsable. Por ello se procede a su estudio conjunto:

En primer lugar, se exige el control «efectivo» de la sociedad deudora, es decir, que sea dirigida y dominada por las personas a las que se responsabilizará por esa falta de pago⁵⁴. Este control puede ser: «total, parcial, directo o indirecto o la constatación de una voluntad rectora común». Desde luego es una redacción densa, pero lo cierto es que pretende englobar hasta los supuestos de testaferros, al hablar de un control indirecto y parcial, lo que es una labor ardua, pues a veces estas figuras son muy difíciles de detectar.

Cabe destacar, a este respecto, que no se determina ninguna magnitud específica con la que se cumpla esta nota de control «efectivo»⁵⁵. Por otra parte, como afirma

⁵³ SÁNCHEZ HUETE, M. A. *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad... cit.* pp.6-7.

⁵⁴ Algunos autores dudan hasta de su constitucionalidad: LÓPEZ LÓPEZ, H. *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»:(una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, p. 73 y ss.

⁵⁵ A este respecto no faltan las propuestas: GARCÍA NOVOA en GARCÍA NOVOA, C. «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II). » *Quincena fiscal*, 10, 2006, pp. 20 y ss. sugiere que se podría fijar conforme a una mayoría del capital: el 50% o el 33%; o a los fondos propios o al derecho de voto, según los casos. Por otra parte, CASTILLO SOLSONA en CASTILLO SOLSONA, M^oM. *La paulatina ampliación de los supuestos... cit.* pp.115-116: sugiere que al menos provisionalmente se adopte el artículo 67 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En lo relativo a grupos de sociedades véase: LÓPEZ LÓPEZ, H. *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»:(una errónea... cit.* Primeros capítulos.

DELGADO PACHECO⁵⁶, no debe identificarse el control «efectivo» con participación en la sociedad, pues hay socios que sólo ejercen sus derechos inherentes a esa tenencia de acciones o participaciones⁵⁷.

El segundo requisito es que se demuestre que «*las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.*» Parte de la doctrina apunta a que se pueden distinguir dos momentos donde se produce este «abuso⁵⁸»: el primero, desde la creación de la persona jurídica donde encontramos casos como el nacimiento de sociedades patrimoniales inactivas donde sólo se aportan bienes y derechos de otras o compañías puramente ficticias... Y en segundo lugar, cuando esta deviene fraudulenta o abusiva con el tiempo: descapitalización de unas sociedades en favor de otras, prestación laboral indiferenciada...

Considero conveniente, llegados a este punto, ahondar en a quién concierne la carga de la prueba y, sobre todo, cómo se debe llevar a cabo esta valoración. Es la Administración quien debe probar la finalidad de eludir esta responsabilidad del art. 1911 CC en perjuicio de la Hacienda Pública a través del abuso de la personalidad o forma jurídica. Se tienen que someter por tanto los hechos a la «prueba del objeto negocial» o «*business purpose test*». Esta creación jurisprudencial es de origen norteamericano, pero ha sido usada en múltiples ocasiones por los tribunales europeos.

Mediante la realización de este juicio se examina a través de las circunstancias objetivas si el fin comercial y los motivos económicos de la empresa son válidos y sus acciones se dirigen a lograr el mejor resultado posible. Por ejemplo, si se dedica a la compraventa de hormigón, se debe probar que este es su fin esencial y que desarrolla actividades destinadas a obtener beneficios mediante la venta del material. Dicho de otro modo, si no concurre este fin, se debe entender que lo único que explica la

⁵⁶ DELGADO PACHECO, A. «El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria y la aplicación del IVA» *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280, 2008, p. 22-23.

⁵⁷ Sobre lo que se debe entender por «grupo de sociedades», sobre todo de los más controvertidos (grupos de sociedades estructurados por relaciones de coordinación, no de control *strictu sensu*). RUIZ HIDALGO, C. *La responsabilidad por levantamiento del velo ... cit.* p. 54. O DELGADO PACHECO, A.D. «El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria...» *cit.* p. 22 y ss.

⁵⁸ GIL DEL CAMPO, M. G., BENAVENTE MELLADO, F. y ALGUEA MOLINA, E. *La nueva ley de prevención del fraude fiscal*. CISS, 2007, p. 151-153.

existencia de ese ente es un «ahorro tributario» lo que está fuera de la ley. RUIZ ALMENDRAL⁵⁹ prosigue su trabajo explicando el proceso lógico que se debe llevar a cabo para valorar este «*business purpose*» basándose en «*Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht mit einem Vergleich*»:

Se debe comprobar la existencia de una finalidad previa y clara a la creación del negocio dirigida a obtener un resultado económico. Además, tiene que haber unas fases intermedias donde se observen una vinculación entre sí: material (una serie de actos percibidos como parte del resto del negocio), temporal (con continuidad en el tiempo) y jurídica (quienes los realizan tienen control sobre ellos). Y finalmente, se debe valorar el hecho de que los actos realizados *per se* no tengan valor económico, pero en el seno del total de la operación sí lo tengan⁶⁰.

Otra situación, como sostiene CHECA GONZÁLEZ⁶¹, es que además de un propósito válido, concurriera una suerte de ventaja fiscal. En este caso, concuerdo con dicho autor en que no se debería aplicar este apartado g), pues, en mi opinión, se encuadraría dentro de la llamada «economía de opción»

Apuntar finalmente, pues este tema no es objeto del presente trabajo, que algunos autores estiman que esta doctrina ya no es efectiva por ser limitada debido a la mayor complejidad que presentan algunas situaciones, por ejemplo, en el seno de grupos de sociedades. Estas limitaciones del propósito negocial estriban en que este pueda existir, pero con el fin de conseguir una ventaja fiscal⁶². Es decir, en la práctica es factible que ocurra lo siguiente: que se proceda a realizar este test, que exista un propósito negocial efectivo y legal e incluso, se consigan unas ventajas fiscales y que estas últimas sean la principal razón por la que se crea la entidad. Entonces, al realizar

⁵⁹ RUIZ ALMENDRAL, V. *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario. Capítulo II: El «business purpose test» contenido en el artículo 15 LGT*, Aranzadi, 2006, p.89 y ss.

⁶⁰ Cabe remarcar que este tipo de consecución lógica se hace sobre todo en el seno de las «operaciones complejas» como podrían ser cualquiera de las modificaciones estructurales del derecho español. También son llamadas «*step transactions*». Para más información tanto nacional como comunitaria en este aspecto, se remite al lector a: RUIZ ALMENDRAL, V. *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica...* cit. pp. 79-86.

⁶¹ CHECA GONZÁLEZ, C. *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: [Ley 36/2006, de 29 de noviembre]*, Thomson-Aranzadi, 2007, p. 47.

⁶² SANZ GADEA, E. «Novedades tributarias en materia del Impuesto sobre Sociedades (II)» *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 228, 2002, pp. 99-106.

este examen, sólo se contrastaría que efectivamente concurren estos requisitos, y se obviaría el hecho de que lo principal es conseguir la ventaja fiscal, y no algo secundario anejo al desarrollo la actividad. Interpretando *a contrario* podemos decir que si no se persigue esta ventaja fiscal, aunque el propósito de comercial sea dudoso, no podremos determinar que este requisito concurre.

Las cosas así, se considera más adecuado la aplicación del criterio seguido en países como Canadá, Australia o Estados Unidos donde surgió y de hecho se aplica la «medición de la ventaja tributaria» como pieza clave en el análisis de la «intención» con la que se crea/gestiona la persona jurídica⁶³.

En otra línea, PALAO TABOADA⁶⁴ afirma que tanto el hecho de que conseguir una ventaja fiscal sea el único propósito, como que el último no exista, equivalen en esencia, a lo mismo: a la falta de propósito empresarial efectivo y por ende, se puede proceder a levantar el velo. Podemos encontrar pronunciamientos judiciales en la práctica donde se comprueba que los tribunales ya son conscientes de que esta prueba del objeto de negocio tiene una aplicación limitada, y empiezan a usar la corriente nacida en países anglosajones, sobre todo en el ámbito de modificaciones estructurales, pues son operaciones complejas (*step transactions*). Un buen ejemplo de esta realidad la constituye la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de marzo de 2013⁶⁵.

⁶³ Para más información acerca de este tema: RUIZ ALMENDRAL, V. «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso?: sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea.» *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 329, 2010, pp.24-37.

⁶⁴ PALAO TABOADA, C. «Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales.» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 235, 2002, pp.84 y 85.

⁶⁵ SAN 13 de marzo de 2013. (ROJ:2010/222). Nos encontramos ante una operación de escisión societaria. Una sociedad llamada «ETIC», cuya actividad es nimia, quiere escindirse. El Tribunal aprecia un ánimo de elusión fiscal ya que quiere aprovecharse indebidamente del régimen especial de los art. 97 a 110 de la Ley del IS 43/1995. En definitiva, queda patente que lo que se quería conseguir era la distribución de patrimonio de ETIC entre los tres grupos familiares que integraban el accionariado con un ahorro fiscal. Para llegar a esta conclusión, la Inspección examina el proyecto de escisión, al no encontrar nada, interroga a los beneficiarios de dicha escisión para averiguar si hay un motivo económico válido. Algunas de las razones aducidas son: mayor eficacia, mejor control de gastos... Pero como además se contrasta, ninguna de ellas tiene lugar, sino que sólo es un ahorro fiscal. Además, señala el tribunal que este juicio se debe hacer desde el punto de vista de la sociedad, no de sus socios, si bien hay que tener en cuenta estas relaciones accionariales y económicas.

Finalmente, el tercer requisito exigido es que *«exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.»* Esta última frase, como entiende reiterada doctrina⁶⁷ y yo lo comparto, viene a completar, a modo de requisito alternativo, la facultad probatoria por parte de la Administración en tanto en cuanto, si la concurrencia de uno de estos hechos es contrastada, significa que hay un abuso o fraude y, por ende, se debe decretar la responsabilidad de quien esté detrás de estas apariencias.

Por otra parte, esta redacción comprende dos tipos de grupos: de una parte, la unidad de personas o esferas económicas. Es decir, se debe probar que el deudor y el responsable son, en puridad, la misma persona⁶⁸. Y de otra, la confusión o desviación patrimonial concurrentes en la figura del responsable tributario. Esta confusión tiene que impedir a la Administración tributaria cobrar el crédito que ostenta contra el obligado tributario principal.

Hay que tener en cuenta respecto de esta cuestión que voces como la de GARCÍA NOVOA⁶⁹, con mucho criterio, defienden que esta responsabilidad, al probar este requisito, no debería aplicarse a aquel socio que desconoce que la sociedad de la que él forma parte es una sociedad interpuesta, sobre todo si también se le debe imputar una sanción. Sin ser este el objeto del trabajo, debe ser consciente el lector de que esta derivación de la responsabilidad no sólo afectará a aquellos que efectivamente sean conscientes de la realidad que les rodea, sino que, al derivarse a las personas jurídicas,

Decir además que este pronunciamiento incluye una revisión jurisprudencial muy interesante: Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997 (caso Coral), o la STS de 9 de octubre de 2008. (ROJ: 2005/308) –caso relativo al mismo test pero en el marco de una fusión-. Al igual que resoluciones de la DGT, (entre otras, nº V0187-06 de 30 de enero de 2006).

⁶⁶ Sobre la misma materia, véase: STS de 25 de junio de 2010. (ROJ: 2010/5413).

⁶⁷ Por todos: DELGADO PACHECO, A. «El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria...»*cit.* pp.20-21.

⁶⁸ Como así estimó la SAN de 10 de marzo de 2014 (ROJ: 2014/86903): *«la unidad de personas conlleva un único interés, que debe ser contrastada por la Administración.»*

⁶⁹ GARCÍA NOVOA, C. «El Proyecto de Ley de Prevención del...», *cit.* pp.9 y 10.

también puede comprender a aquellos que desconocen el uso dado por quien controla la misma pero que forman parte de ella⁷⁰.

6.3. Consecuencias de la introducción de los apartados g) y h) en nuestro ordenamiento.

Como se puede intuir tras la lectura detenida de los apartados en cuestión, no son pocas las dudas e inquietudes suscitadas entre jurisprudencia y doctrina. Es por ello que se procede a analizar algunas de estas cuestiones:

A) La afinidad entre el apartado h) del artículo 43 LGT y el delito de alzamiento de bienes del artículo 257 del Código Penal:

Entre los diversos problemas que plantean estos dos apartados de la LGT, considero interesante ahondar en una de las críticas que suscita el apartado h) del artículo 43 LGT. Al leer este artículo con detenimiento puede recordarle al lector al tipo delictivo del alzamiento de bienes, como bien apunta parte de la doctrina⁷¹. Es por ello que esta cláusula suscita algunas dudas que se proceden a analizar:

Para empezar, se debe tener claro que el delito de alzamiento de bienes es una conducta tipificada en el artículo 257 del CP. La Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, en el apartado XVI de su Preámbulo justifica la revisión llevada a cabo en el seno de la «insolvencia punible» para separar las conductas que responden al fin de obstaculizar o de frustrar la ejecución (delito de alzamiento de bienes), y al que se añaden dos figuras delictivas nuevas: la ocultación de bienes en el seno de un procedimiento judicial o administrativo en sede de ejecución y el uso no autorizado por el depositario de los bienes embargados por la autoridad y, por otra parte, las que rodean a la insolvencia. Ahora, estas dos conductas pertenecen a capítulos distintos: la primera al capítulo VII:

⁷⁰ Para más información acerca de los requisitos de este apartado g) del artículo 43, remito al lector a: PÉREZ BERNABEU, B. Levantamiento del velo y responsabilidad...*cit.* pp.61-67.

⁷¹ FALCÓN, R. (2007). «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II).» *Quincena fiscal*, núm. 3, 2007, p. 5. O DE GANDARILLAS MARTOS, S. D. «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria.» *Crónica Tributaria*, núm. 128, 2008, pp. 102 y ss.

«De la frustración de la ejecución» y la segunda, al capítulo VII bis: «De las insolvencias punibles⁷²».

En lo que al objeto del trabajo interesa, el alzamiento de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública se localiza en el art.257.3, Párrafo 2º CP⁷³. En este caso, el sujeto pasivo es la Administración tributaria que ostenta un crédito contra el obligado tributario, el cual se debe proteger. Por su parte, el sujeto activo será la persona física o jurídica que use a la persona jurídica de manera abusiva o fraudulenta para eludir o dificultar el cobro de la responsabilidad tributaria a la que tiene que hacer frente⁷⁴. A la luz de lo expresado por ROIG TORRES⁷⁵, el alzamiento se comete cuando el obligado tributario trata de dificultar o eludir el pago en el procedimiento ejecutivo y las obligaciones a las que se tiene que hacer frente son: la cuota defraudada, los intereses de demora, los recargos y los aplazamientos. Al margen quedan las fundamentadas críticas a esta agravación del tipo por razón del sujeto pasivo (pues en este caso es la Hacienda Pública y no un particular⁷⁶). Así las cosas, parte de la doctrina⁷⁷ ha sostenido que este tipo se dará en la fase de recaudación, mientras que el delito fiscal se encontrará en la fase de liquidación.

Encontramos en la jurisprudencia, en concreto en la ya citada sentencia del TS de 25 de septiembre de 2001⁷⁸, los requisitos necesarios para declarar la existencia de este tipo delictivo. Se exponen al por menor a continuación:

⁷² Si desea el lector más información acerca de la configuración de este tipo y de las puntualizaciones efectuadas tras la reforma acudir a: ROIG TORRES, M. «La frustración de la ejecución: el modelo alemán y la nueva regulación del código penal español.» *Revista General de Derecho Penal*, núm. 25, 2016.

⁷³ Artículo 257.3 CP: «*No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.*»

⁷⁴ Puede verse la configuración de los sujetos en la STS de 25 de septiembre de 2001 (ROJ: 2001/9600).

⁷⁵ TORRES, M. R. La «frustración de la ejecución»: el modelo alemán... *cit.* pp.34-37.

⁷⁶ Se muestra crítico con esta decisión de agravación Quintero Olivares en QUINTERO OLIVARES, G. *La reforma penal de 2010: análisis y comentarios*. Aranzadi, Pamplona, 2010, pp. 222 y 223. O ESQUINAS VALVERDE en ESQUINAS VALVERDE, P. «La nueva regulación de los delitos de alzamiento de bienes en el Anteproyecto de Código Penal de 2012/2013.» *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm.105, 2013, p.3 y ss.

⁷⁷ Por todos: SOTO GARCÍA, E.M. *Los delitos de alzamiento de bienes en el Código Penal de 1995*. Tirant lo Blanch, 2009, pp. 245 y ss.

⁷⁸ Puede verse la configuración de los sujetos en la STS de 25 de septiembre de 2001 (ROJ: 2001/9600).

1. Que exista una deuda entre el obligado tributario y el acreedor, en nuestro caso, la Hacienda Pública.

2. Que dicho obligado tributario trate de dilatar, entorpecer o impedir el cobro mediante la destrucción u ocultación de sus bienes.

3. Que mediante estas prácticas se consiga disminuir las posibilidades de cobro del acreedor.

4. Que concurra el *animus nocendi creditorum*. Es decir, que se pruebe que el obligado tributario quiere impedir que se ejecute el cobro por parte de la Hacienda Pública⁷⁹.

Se puede observar, de este modo, cómo existe una identidad entre los presupuestos ya analizados para declarar la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 apartado h) LGT y la configuración del tipo delictivo del alzamiento de bienes. Entonces, ¿cómo proceder?:

Este conflicto planteó muchas más interrogantes antes de la última modificación por parte de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre (en concreto por su art. único, Apartado 2), por la que se modificaba la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social operada en el artículo 305 CP, en concreto, en su apartado 5⁸⁰.

Obviamente, este precepto presenta muchos matices como, por ejemplo, en el caso en el que el Juez de oficio decreta la suspensión de las actuaciones dirigidas a la ejecución del cobro, donde ni siquiera la Administración, usando su facultad de «autotutela», podrá llevar a cabo las acciones tendentes a realizar su crédito. Sin embargo, en principio, la Administración tributaria sí podrá hacer efectiva la responsabilidad frente al responsable tributario a la luz del art. 43.1. h) y del art. 250

⁷⁹ Como al realizar la prueba del propósito comercial, probar una voluntad presenta muchas dificultades. Para observar cómo se lleva a cabo en la práctica sugiero la lectura de la Sentencia de 11 de marzo de 2002, (ROJ: 2007/3594). En concreto de los Fundamento Jurídico 1º y 2º.

⁸⁰ Art. 305. 5. CP: «Cuando la Administración Tributaria apreciar indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, **podrá liquidar de forma separada**, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. [...]

Párrafo 2: [...] sin perjuicio de **que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal**.

Párrafo 3: La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública **no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria**. (...)»

LGT junto con el art. 305.5. 1º Párrafo CP, sin necesidad de resolución judicial si bien, *a posteriori*, se deberá ajustar a lo que se decida en sede penal. Esto quiere decir que, si el Tribunal no estima que haya tenido lugar el alzamiento de bienes, se deberá proceder a anular esa responsabilidad⁸¹. Esta afirmación es totalmente congruente pues, además de que constituye un mandato legal, al coincidir los presupuestos de una y otra figura, carecería de sentido aplicar la responsabilidad porque sería reconocer intrínsecamente que se han dado los requisitos para el alzamiento de bienes, del cual ha sido absuelto el obligado tributario por un pronunciamiento judicial.

Se debe resaltar asimismo que, pese a que esto asegura la realización del crédito que ostenta la Administración Pública, debemos ser conscientes de que no se defiende de igual manera a los agentes privados que a los públicos, lo que es una constante en nuestro sistema judicial (por ejemplo, en materia concursal, los créditos de la Hacienda Pública ostentan un privilegio por el mero hecho de ser públicos). En el caso más arriba descrito, puede ser que el apartado h) surta sus efectos y que más tarde (presumiblemente años), se deba deshacer lo efectuado por la Administración si el pronunciamiento en sede judicial es negativo, con la demora que esto supone al tratar de conseguir el reembolso que se debió efectuar a raíz de la declaración administrativa.

B) La debatida cuestión de la «autotutela administrativa».

Tras la modificación efectuada por la LMPFF, se ve clara la preferencia del legislador por la vía administrativa como apuntan algunos autores⁸².

Como se viene afirmando a lo largo del trabajo, la atribución de esta facultad a la Administración responde a un fin de «ahorro de tiempo», pues si se detecta una conducta fraudulenta, ya no es necesario acudir a la vía judicial para obtener una sentencia declarativa -cosa que puede demorar incluso años- y, por tanto, eleva el riesgo de impago del crédito tributario. Pese a que el propósito es encomiable, muchas voces críticas se han alzado tras la reforma:

⁸¹ CARRANZA ROBLES, J. J. «Análisis de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo.» *Publicaciones de la Universidad de Huelva*, 2016, pp.225-227 (formato digital).

Disponible en: <http://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/12753> 2016. Última consulta: 03/07/2017.

⁸² GIL DEL CAMPO, M. G., BENAVENTE MELLADO, F. y ALGUEA MOLINA, E. «La nueva ley de Prevención...»*cit.* p.148 y ss.

Por una parte, FALCÓN Y TELLA⁸³ sostiene que la mayor parte de las prácticas que se quieren perseguir con estos dos apartados son alzamientos de bienes, cuestión ya estudiada. Para el autor esto conduce a dos conclusiones: la primera, que de ser de aplicación es porque se ha cometido un delito y, por tanto, regirá la ley penal y la Hacienda Pública poco puede hacer al respecto. O bien, faltará la voluntad de querer impedir ese cobro, donde por lo tanto no será de aplicación el artículo 43.1.g) LGT por no probarse la voluntad que exige el apartado para declarar la responsabilidad. Cabe decir, como ya se ha visto, ya no es necesario remitir o suspender todas las actuaciones por la derivación al ámbito penal salvo en caso de que efectivamente el Juez así lo decida.

En otra línea, si bien no muy distante de la primera, encontramos autores, como DE GANDARILLAS MARTOS⁸⁴, que opinan que ambos supuestos tienen el mismo fin: hacer efectiva la responsabilidad universal del deudor pero que en materia de aplicación de la doctrina del «levantamiento del velo», sólo el apartado g) tiene cabida. El apartado h) se excluye por constituir un ilícito penal que es el alzamiento de bienes. Es por eso que no se puede atribuir a la Administración la potestad de declarar esa conducta en el seno de un procedimiento tributario, además de reclamar la cuantía debida y sumando en su caso la sanción a un tercero, que al menos en apariencia, es ajeno a la relación (la persona jurídica).

A la luz de todo lo dicho, se debe destacar que la responsabilidad *ex* apartado h), no se tiene por qué excluir pues puede ser una forma efectiva de actuar en tanto en cuanto se posibilita asegurar el crédito tributario, y al deber ajustarse las actuaciones a la sentencia penal, se garantiza una congruencia mínima. De otro modo, las posibilidades de cobro del crédito público podrían peligrar innecesariamente pues si el caso llega a sede judicial podría demorar más tiempo. Obviamente, los estándares de prueba deben ser tan altos como si se practicara ante un tribunal penal.

⁸³ FALCÓN, R. «Otras medidas para la prevención del fraude.... » *cit.* pp.8-10.

⁸⁴ DE GANDARILLAS MARTOS, S.D. «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal...» *cit.* p. 101.

Por otra parte, entre otros⁸⁵, ALMUDÍ CID y MARTÍNEZ LAGO⁸⁶, sostienen que al atribuir esta potestad a la Administración, por una parte, se da una valoración probatoria mucho más flexible en aras al principio de seguridad jurídica, de la que se podría esperar en sede judicial. Refieren al respecto de la calificación de la prueba practicada: «*esta podría resultar predeterminada o decidida en cierta medida por la genérica e imprecisa fundamentación jurídica de la decisión alcanzada.*» Sin embargo, pese a que es cierto que es una facultad amplia la atribuida en este caso, y que al positivizarse puede dar lugar a que se extienda su práctica de manera generalizada, (y no como último recurso que, recordamos, es una de las características de esta doctrina), no por ello tiene que ser discrecional pues entiendo que sigue sometida a la legalidad que debe dirigir la actuación del poder público y al control que ejercen los tribunales.

No obstante, bien es cierto que ahora la Administración tiene que tener claro qué significan los conceptos jurídicos indeterminados que le otorgan esa facultad, sabiendo que se deben aplicar estos apartados cuando haya un abuso de la personalidad jurídica y que su existencia obedezca al fin de evitar o dificultar sobremanera el pago de la deuda tributaria por parte del obligado tributario. CARRANZA ROBLES⁸⁷ acerca de la falta de precisión de estas nociones, hay un margen discrecional que se le da a la Administración Tributaria que él califica de «inadmisibile». En cambio, DE GANDARILLAS MARTOS⁸⁸ ve esta indeterminación, no como un instrumento para ejercer la discrecionalidad más absoluta, sino todo lo contrario, como una técnica legislativa útil para facilitar la adaptación a una realidad «*compleja y cambiante*», teniendo siempre claro que pueden surgir diferentes posibilidades pero debiéndose buscar siempre la máxima adecuación con el sentido del concepto.

⁸⁵ En esta línea: GARCÍA NOVOA, C. «El Proyecto de Ley de Prevención...» *cit.* pp. 11-12. O MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad de la LGT (Hacia una configuración... cit.* pp.345-347.

⁸⁶ MARTÍNEZ LAGO, M. Á. y ALMUDÍ CID, J.M. «Autotutela tributaria,(Levantamiento del velo) y derivación de la responsabilidad a las sanciones.» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 296, 2007, pp. 18-20.

⁸⁷ CARRANZA ROBLES, J. J. Análisis de la responsabilidad tributaria... *cit.* pp.152-154. El autor lleva a cabo una ponderación de la certeza positiva y negativa del concepto de «control efectivo» para concluir que hay un «halo del concepto» muy amplio y por ende, este confiere a la Administración Pública un margen de discrecionalidad en la decisión que el autor juzga inadmisibile.

⁸⁸ DE GANDARILLAS MARTOS, S. «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del...» *cit.* pp.102-103.

Tiene poco sentido que características de la doctrina como la «aplicación restrictiva»⁸⁹, se sistematicen, dejando al albur de la Administración Pública su casi «libre ponderación», dentro de unos ciertos límites (la no violación de los principios esenciales de nuestro sistema de derecho). De hecho, antes de producirse esta modificación de la LGT, el Grupo Parlamentario Popular presentó la enmienda nº 136, expresando el recelo ya mencionado por entender que suponía la eliminación del control judicial, lo que significaba que la Administración podía tener libertad absoluta de cuando aplicarla o no⁹⁰. Esto además se debe añadir al hecho de que la falta de claridad⁹¹ es una constante en esta cuestión.

A este respecto, entiendo, sin embargo, la ponderación que lleva a cabo CARRANZA ROBLES⁹² donde muestra que efectivamente la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) se pone en jaque sobremanera si lo ponderamos con la justicia material (art. 1.1 CE) que este precepto pretende alcanzar. Pero sentencias como la del TS de 2 de junio de 2011⁹³ confirman que es la justicia la que debe primar, y que es la seguridad jurídica la que se debe someter a esta⁹⁴. No obstante, autores como SÁNCHEZ HUETE⁹⁵, desde una perspectiva más progresista, han apuntado que el avance precisamente viene de limitar ambos preceptos de una manera equilibrada.

Por otra parte, se debe tener en cuenta el hecho (nada desdeñable) de que la Administración es, además de órgano decisor -por mucho que esté sometida a un control judicial-, parte interesada (pues es esta la que tiene a su favor el crédito tributario) y, por tanto, se encuentra en lo que para mí constituye un conflicto de intereses. Mi afirmación anterior debe entenderse en el sentido de que podríamos suponer que si la Administración se encuentra en una situación donde se puede entrever que no va a poder satisfacerse su crédito, procederá a activar una de estas dos cláusulas

⁸⁹ STS de 29 de junio de 2006. (ROJ: 2006/665). Recaltar que este caso versa sobre una reclamación de rentas impagadas donde se aplica la doctrina del levantamiento del velo. STC de 20 de julio de 1981. (ROJ: 1981/27).

⁹⁰ Así lo enuncia CHECA GONZÁLEZ en CHECA GONZÁLEZ, C. *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal...* cit. p. 48 y ss.

⁹¹ Sobre esta falta de precisión: FALCÓN Y TELLA, R. «Otras medidas para la prevención del fraude...» cit. pp. 9-10.

⁹² CARRANZA ROBLES, J. J. *Análisis de la responsabilidad tributaria...* cit. p.154

⁹³ Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2011 (ROJ 2011\4949).

⁹⁴ Recordar a este respecto la ya estudiada Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984. (ROJ: 1984 /1196).

⁹⁵ SÁNCHEZ HUETE, M. Á. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad...* cit. p.34 y ss.

-apartados g) o h)-, evitando así acudir a las figuras del «conflicto de aplicación» en la norma y de la «simulación», pues su encuadre es más complicado de cara a realizar el crédito. Si se considerara que las pruebas presentadas no son tan rigurosas como las que se realizarían en sede judicial, el resultado sería el mismo: recabar la tutela de los tribunales, cosa que la LMPFF quiere evitar.

Considero oportuno destacar el hecho de que en España el personal dedicado a estas comprobaciones que deberá determinar si aplicar estos apartados del artículo 43 es escaso⁹⁶. Este ahora va a tener que aplicar esta doctrina, que ha constituido una práctica jurisprudencial no exenta de críticas y de difícil (o más bien restrictiva) aplicación durante mucho tiempo y puede existir un recelo ya que pudiera ser que estos funcionarios no cuenten con la preparación requerida, y además, son pocos los ejemplos de cómo llevarla a cabo a la luz de esta última reforma. Todos estos factores pueden desembocar en un mayor número de litigios por una mala aplicación de estos artículos.

Finalmente, en mi opinión se debe resaltar la justificación que lleva al legislador a otorgar esta potestad a la Administración. Esta se fundamenta en el retraso en el cobro del crédito por tener que recabar la tutela judicial. Las cosas así, y como sugiere DE GANDARILLAS MARTOS⁹⁷, se debería comprobar cuántos de los litigios no llegan a buen puerto o se demoran por causa imputable a la Administración.

C) Extensión de la responsabilidad a las sanciones a la luz de los apartados g) y h) del artículo 43 LGT.

Otra de las aristas de la introducción de estas dos reglas ha sido la prolongación de las responsabilidad a las sanciones también a la persona física o jurídica que se ocultaba tras el velo, por las conductas fraudulentas llevadas a cabo por el obligado principal (incluso si deben ser probadas por la Administración). En este punto, se hace

⁹⁶ De acuerdo con el último informe de la OCDE de 2015, España cuenta con 26.231 inspectores de Hacienda en todo el país. Esto significa unos 5,78 inspectores por cada 10.000 habitantes (aproximadamente). De acuerdo a estos resultados, la Agencia Tributaria española es la que menos personal tiene en Europa para recaudar los tributos. Y es la sexta por la cola, por delante de Japón, EE. UU, México, Chile, Suiza y Corea del Sur. El informe está disponible en el siguiente link: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page189. Última consulta: 01/06/2017.

⁹⁷ DE GANDARILLAS MARTOS, S. «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del... *cit. p. 85 y ss.*

necesario señalar que el procedimiento sancionador en el ámbito tributario está sometido a los mismos principios que rigen en el penal: principio de personalidad de la pena, proporcionalidad, derecho a la presunción de inocencia, culpabilidad... Es por ello que varios autores⁹⁸ se han mostrado muy críticos con el hecho de que la sanción se pueda extender a un tercero, ajeno –al menos en principio- a la relación entre la Administración y el obligado por los actos de este último.

En este sentido, si el responsable es sancionado, se violaría el principio de culpabilidad si no ha participado en la generación del perjuicio a la Hacienda Pública⁹⁹, cosa con lo que muchos se encuentran en desacuerdo. Si nos centramos en solamente los apartados g) y h), estimo que la empresa controlada por el obligado tributario (o viceversa), colabora siempre en este tipo de conductas ya que carece de vida propia -aunque tenga capacidad de autogestión- y si es controlada (total o parcialmente) por el autor deberá ser siempre parte, por lo que creo que no se conculcaría este principio.

Lo cierto es que si la esencia del «levantamiento del velo» es, precisamente, «desmentir» que donde parece haber dos entes diferenciados, en verdad, sólo hay uno, no se estaría violando dicho principio. Lo que sí se puede deducir de este estudio es que estos dos apartados, se planteen como se planteen, llevan de algún modo a una situación que cuanto menos, suscita dudas. Esto posiblemente sea signo de la necesidad de una reconfiguración profunda.

Cabe decir finalmente que la persona jurídica no sólo la conforman aquellos que la controlan, sino también los socios, que solamente ejercen sus derechos. Por eso, si aquellos no implicados son ajenos a las conductas fraudulentas que ha llevado a cabo la persona jurídica por quien ostenta el control, lo cierto es que al responder el ente jurídico de la sanción impuesta, también se castiga a aquellos en los que no concurre ni siquiera el plano subjetivo: querer impedir el cobro del crédito tributario a la Administración.

⁹⁸ BLÁZQUEZ LIDOY, A. «Novedades de la ley general tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión.» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 255, 2004, pp. 8-10.

⁹⁹ GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Dykinson, 2002, p. 143 y ss.

Bien es cierto que la persona jurídica tiene capacidad de autogobierno, y que hay algunos mecanismos al alcance del socio para reclamar si hubiera sido víctima de algún perjuicio: acciones contra la sociedad¹⁰⁰ o contra los administradores¹⁰¹. Sin embargo, esta salida, ni constituye un ahorro para el Estado, pues se entablará un pleito de todos modos, ni es «justo» para el socio ya que recabar la tutela judicial podría demorar años.

De cara a evitar el perjuicio a aquellos que no son parte de este fraude, se podría plantear que se está penalizando al medio en una autoría mediata¹⁰², pero chocaría frontalmente con sostener lo que enuncia la doctrina objeto de estudio: que son la misma persona con apariencias distintas. Sin embargo, creo que bien por la coincidencia entre el apartado h) y el alzamiento de bienes, bien porque no se pueda afirmar que no existe una empresa y sancionarla [apartado g)], esta extensión lleva a una desfiguración de la Ley difícilmente salvable.

D) El instituto de la responsabilidad subsidiaria para acoger la «doctrina del levantamiento del velo».

Afirma LÓPEZ LÓPEZ¹⁰³, con razón, que hacer responsable a una segunda persona cuando, al aplicar el «levantamiento del velo», se afirma que hay una cierta identidad entre ambos sujetos, significa admitir que siguen siendo dos entidades distintas (responsables una de la otra), por lo que constituye un «sinsentido jurídico¹⁰⁴». Además, resalta SÁNCHEZ HUETE¹⁰⁵, se les da un tratamiento más ventajoso respecto del que reciben si se aplicara la doctrina del «levantamiento del velo». En el caso de que se declaren responsables, se debe de esperar a la previa declaración de fallido del deudor (art. 41.5. 2º LGT), mientras que, aplicando esta doctrina, simplemente se desconocería a la persona jurídica y se procedería contra el patrimonio de ambos actores.

¹⁰⁰ Art. 238 LSC.

¹⁰¹ Art. 241 LSC.

¹⁰² Para una mejor comprensión: MÁRQUEZ CÁRDENAS, A. E. *La autoría mediata en el derecho penal: formas de instrumentalización*. Ediciones Jurídicas G. Ibañez, 2004, pp.3-7.

¹⁰³ LÓPEZ LÓPEZ, H. *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»:(una errónea... cit. p.61 y ss.*

¹⁰⁴ En el mismo sentido: MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad de la LGT (Hacia una configuración... cit. p. 347.*

¹⁰⁵ HUETE SÁNCHEZ, M.A. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad... cit. pp. 74 y ss y 310 y ss.*

Si bien pudiera parecer de sentido común que no se necesite la preceptiva falencia pues al aplicar la doctrina del «levantamiento del velo», si se ha comprendido correctamente, de manera implícita, se entiende que en realidad sólo hay una persona, lo cierto es que en el ámbito de la responsabilidad es obligatoria esta declaración de fallido del deudor principal y, por ende, creo que aunque vaya contra toda lógica, al haberse adoptado bajo la institución de la responsabilidad, se debe seguir aplicando lo previsto en la ley.

Cabe decir que otros autores¹⁰⁶ entienden que la subsidiariedad de la responsabilidad emana del carácter excepcional y de último recurso¹⁰⁷ que los tribunales han declarado en múltiples ocasiones que esta doctrina tiene. Es decir, está dirigida a agotar todas las vías que puedan hacer efectivas el cobro del crédito previamente. En mi opinión, esta errónea consideración de reconocer dos sujetos no es la primera vez que se comete (caso Ayuntamiento de Palma y EMAYA) pero creo que vale más socavar los principios de la doctrina, que los ya establecidos en la LGT. En cualquier caso, es entendible el señalamiento de que esta regulación constituye una contradicción en sí misma y quizás se debería plantear la reconfiguración profunda de la misma.

De cara a cumplir con los fines de la reforma, podría haber sido más interesante articularla como responsabilidad solidaria. Así, al concluir el periodo voluntario de pago del obligado tributario, la Administración podría proceder contra la persona o entidad que está detrás del velo que se ha de descorrer. Si bien, por supuesto, habría que endurecer las exigencias probatorias (probar el ánimo defraudatorio y la existencia de esa persona jurídica). De este modo, el procedimiento ganaría la celeridad buscada por el legislador y al menos, los dos sujetos que se distinguen estarían menos diferenciados si bien, a costa de ceder en su carácter de «último recurso».

¹⁰⁶ Por todos: MONTERO DOMÍNGUEZ, A. «La responsabilidad tributaria y la doctrina del "levantamiento del velo"». *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 198, 2007, pp. 31-33.

¹⁰⁷ Carácter que recuerdan sentencias como la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010. (ROJ: 2010/4980).

VII. El caso concreto del apartado 6 del artículo 170 de la Ley General Tributaria.

Llegados a este punto, pudiera parecer que la mención a esta cuestión es innecesaria. Sin embargo, creo que esta vía puede suponer unos mejores resultados en la lucha contra el fraude fiscal en fase de recaudación, *leitmotiv* de la LMPFF, que por ejemplo, introduciendo la figura mediante la «responsabilidad subsidiaria».

Añadir que este apartado 6 del artículo 170 fue introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Es decir, la LMPFF y esta ley fueron aprobadas con meses de diferencia y ambas se inspiraron en la doctrina del «levantamiento del velo», introduciendo cláusulas nada exentas de crítica.

Consiste esta medida cautelar en que la Administración pueda prohibir disponer sobre bienes inmuebles de una sociedad, habida cuenta de la relación de control que ostenta el obligado tributario, cuando la acción recaudatoria no se ha dirigido contra la persona jurídica y al deudor principal se le han embargado acciones o participaciones de dicha sociedad. Este apartado también guarda una relación directa con la figura objeto de estudio puesto que lo que se pretende con este párrafo es intentar impedir la despatrimonialización fraudulenta de la sociedad, con el fin de eludir el pago de la deuda tributaria que le corresponde a quien controla dicho ente.

El supuesto concreto donde este apartado resulta de aplicación es el siguiente: el obligado principal tiene como activos susceptibles de embargo acciones o participaciones, según el caso, en una sociedad de tenencia de bienes. Aquí, los títulos embargables significan, en puridad, adquirir los inmuebles. Además, esto se suele acompañar de una infravaloración de los activos atribuidos a la entidad mercantil, lo que conlleva un precio bajo de las acciones/participaciones del deudor. Pero el valor real de los bienes puede ser recuperado si se enajena a terceros al precio de mercado. Así las cosas, se traban las acciones o participaciones del deudor y, al mismo tiempo, se prohíbe disponer a la sociedad de su patrimonio con el fin de que no se produzca el

temido «vaciamiento patrimonial», lo que disminuiría las posibilidades de cobro de la deuda tributaria¹⁰⁸.

A la luz de lo hasta ahora expuesto, y tras una lectura del apartado en cuestión¹⁰⁹, sorprende que se introduzca una referencia explícita sobre qué se entiende por «control efectivo» al mencionar el artículo 42 CCOM¹¹⁰, en vez de dejar un margen muy amplio para su determinación, como se ha podido observar en otras partes de este trabajo¹¹¹.

Por otra parte, y como bien indica PÉREZ BERNABEU¹¹², se debe plantear el lector que este artículo limita los medios de defensa –lo que no cuadra bien con algunos derechos fundamentales como la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)-, ya no del obligado tributario, sino de todos aquellos que quieran recurrir el acto en cuestión pues parece que el legislador no es consciente de la desprotección que puede ocasionar a los socios minoritarios de la sociedad al aplicar la prohibición de disponer, de la que también forman parte e incluso a terceros. Este perjuicio se plasma en los artículos 223.4 y 226.1 LGT, pues una vez más, se debe subrayar la falta de precisión y la

¹⁰⁸ Para más información, se remite al lector a: PÉREZ BERNABEU, B. «La prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad prevista en el nuevo apartado 6 del artículo 170 de la Ley General Tributaria.» *Crónica tributaria*, núm. 147, 2013, pp. 153-178.

¹⁰⁹ Artículo 170.6 LGT: «La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.»

¹¹⁰ Para más información acerca del desarrollo de este artículo 42 CCOM, se recomienda el estudio del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Este RD definió algunos aspectos regulados por el art. 42 CCOM sobre la consolidación de cuentas y por ello, se pueden observar porcentajes que permiten hablar de un «control» de unos entes sobre los otros. Además, se adoptó siguiendo lo dispuesto en las Directivas Comunitarias (Reglamentos n.º 494/2009 y 495/2009 de la Comisión, de 3 de junio de 2009), y las Normas Internacionales de Información Financiera.

¹¹¹ Apartado 4.2 de este trabajo.

¹¹² PÉREZ BERNABEU, B. «La prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles...», *cit.* 156 y ss.

omisión de aspectos clave como la notificación de que se va a llevar a cabo esta medida¹¹³.

Otros autores, como MARTÍNEZ LAGO¹¹⁴, ven esta medida como extralimitada por entrar en serio conflicto con la proporcionalidad o las exigencias probatorias para su adopción (del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora*). En efecto, creo que lo es porque ni siquiera se legisla acerca del procedimiento para adoptar dicha decisión.

No obstante, me parece más acertado luchar contra la falta de pago en recaudación mediante las medidas cautelares, que son mucho más flexibles que otras como la derivación de la responsabilidad, además de reaccionar antes de que el resultado a evitar se produzca o al menos dificulte su aparición. También el hecho de que sean más fácilmente ajustables a posteriores decisiones judiciales, incluso a facilitar el cumplimiento del fallo hacen que sea una opción real contra el fraude. No obstante, dado que van a ser adoptadas por parte de la Administración debería el mismo artículo 170 hacer alusión a previsiones procedimentales más garantistas para no dejar un margen tan discrecional a la Administración, a la vez que reforzar las pruebas indiciarias¹¹⁵, requeridas en el ámbito de las medidas cautelares para ofrecer una mayor seguridad al obligado tributario.

Asimismo, uno de los problemas que plantea la doctrina del «levantamiento del velo» es que una de sus características principales es su aplicación restringida, donde los requisitos para su adopción pueden variar de caso a caso. Como ya hemos visto, esto pudiera no encajar bien con su positivización. Pues bien, con las medidas cautelares, aunque se siga desconociendo la personalidad jurídica y siendo consciente de que podría

¹¹³ Otros autores como SÁNCHEZ PEDROCHE consideran que este precepto no supone una merma significativa, ni mucho menos un artículo inconstitucional pues tienen otros medios a su alcance como ejercitar la tercería de dominio. Se remite su lectura a: SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude.», *Quincena fiscal*, núm. 11, 2012, p. 109 y ss.

¹¹⁴ MARTÍNEZ LAGO, M.Á. & ALMUDÍ CID, J.M. «Autotutela tributaria, (Levantamiento del velo) y derivación...» *cit.* pp. 18-20.

¹¹⁵ Nos recuerda RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN en: RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. «Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios.» *Revista Jurídica*, 26, 2012, pp. 20-22: en el ámbito tributario para el aseguramiento del cobro requieren que se pruebe el «riesgo recaudatorio», es decir, la probabilidad de que, si no se adopta esa medida, se produzca el impago (este sería el daño de difícil o incluso imposible reparación). Y por otra parte, la apariencia de buen derecho; es decir, que exista una prueba fundada de que el obligado y la empresa son la misma persona, que tiene que responder del pago.

constituir una suerte de esa «generalización» tan temida, se puede subsanar esa falta de garantías proclamada por muchos:

Primero, porque hay una jurisprudencia muy asentada acerca de los presupuestos de adopción de las medidas cautelares, si bien es cierto que para apreciar la apariencia de buen derecho debe haber un «abuso de la personalidad jurídica» pero no obstante, se exige una resolución motivada para su adopción. Lo ya aducido equilibra, bajo mi punto de vista, un poco más el balance entre «seguridad jurídica» y la «justicia material».

Y además, la mayor celeridad con la que se pueden adoptar y extinguir sus efectos puede servir mejor al fin de la LMPFF, que era combatir el fraude de una manera más rápida y efectiva.

VIII. Conclusiones.

Tras un análisis pormenorizado de las distintas cuestiones que surgen en torno a la doctrina del levantamiento del velo hemos podido comprobar que, si bien el fin es loable, lo cierto es que su implantación práctica ha provocado la aparición de múltiples dudas. Esto puede acabar, a mi juicio, o bien por una falta de aplicación del artículo 43 LGT o bien, por una excesiva «generalización» que acabará por aumentar el número de litigios.

Para empezar, ya en sede jurisprudencial, antes de positivarse en nuestro derecho, se usaba esta figura de manera general. Se aducían el abuso de derecho o se fundamentaba mediante la equidad o la justicia, como se ha comprobado en la sentencia de mayo de 1984. Esto llevaba en la práctica a desconocer la personalidad jurídica sobre principios indeterminados basados en un «presentimiento» del Tribunal sobre un «posible» mal uso de una persona jurídica, cosa nada recomendable.

Como hemos visto, las formas generalistas si bien suscitan el rechazo de muchos, creo que son una manera de avanzar pues creo que es la manera en la que el Derecho se puede desdecir ya que es imposible legislar cada uno de los casos que se puedan dar en la realidad como por ejemplo en los casos de control del art.43 LGT. Veo la indeterminación como una forma de adaptación a una realidad compleja y cambiante.

Sin embargo, entiendo el recelo pues esta imprecisión facilita que las leyes lleguen hasta quienes las quieren sortear para conseguir un resultado injusto.

Por todo ello, pudiera ser que la solución fuera, de cara a gozar de los beneficios de la ficción legal de diferenciación de esferas entre la persona jurídica y la física, que ésta no se configurase como una presunción imperante en todo momento. En este sentido, al apreciarse indicios cualificados de un mal uso de la misma, con fines que únicamente responden al ahorro fiscal y fuera de la «economía de opción», debería preverse que este privilegio de diferenciación decayera como forma de sanción por la/s conducta/s fraudulenta/s, pudiéndose proceder, entonces, contra aquellos responsables por sus acciones, haciendo del velo un privilegio que se rasga si no se hace un uso lícito de éste. Así, no se necesitaría levantarlo, con todos los interrogantes que esto conlleva, sino que la Ley sería clara en este punto pues, si se detectan indicios muy cualificados, con herramientas que se han visto a lo largo del trabajo, la responsabilidad por impago recaerá en aquellos que se han «aprovechado» de esta ficción legal y la han usado para conseguir un resultado injusto.

Cabe apuntar que, como ya se ha visto, el fraude fiscal en España es un nuevo «enemigo público». Por eso, se han desarrollado una batería de normas dirigidas a luchar contra éste. Sin embargo, esta batalla comienza con una serie de limitaciones de partida: De acuerdo a la EUROSTAT, a la primera instancia de lo contencioso administrativo, en 2014, llegaron 180.127 casos¹¹⁶. Se resolvieron 205.548 y quedaron pendientes 203.931. Estos, según estimaciones hechas por el Poder Judicial¹¹⁷, tardaban en resolverse una media de 14,2 meses en 2014 y de 12,6 meses en 2015. Además, sólo se destina un 0,11% del PIB a la lucha contra el fraude fiscal y a la recaudación tributaria¹¹⁸, que sumado a que la Administración cuenta con unos recursos humanos

¹¹⁶ Base de datos: EUROSTAT. Comisión Europea, Estadísticas, 25 de mayo, 2016. Disponible en: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/crime/database>. Clicar en: Legal cases processed in first instance courts by legal status of the court process (crim_crt_case). Última consulta: 03/06/2017.

¹¹⁷ Estas cifras pueden observarse en el artículo del Diario Expansión: VIGIL, A. «¿Cuánto tiempo tarda en resolverse un pleito en España?» Periódico Expansión, Jurídico, Actualidad y Sentencias, 20 de mayo de 2016. Disponible en: <http://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2016/05/20/5739e8d0468aeb26418b4603.html>. Última consulta: 02/06/2017.

¹¹⁸ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS., «Tax administration, 2015.» Disponible en: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page189. Última consulta: 03/06/2017.

muy limitados como ya se vio en la página 34 de este trabajo, hacen que la victoria en la guerra contra la defraudación sea mucho más difícil.

A la luz de estos datos, y relacionado con la «autotutela» adjudicada al poder público, se debe ser consciente de que ahora la Administración pasa a apreciar -de algún modo- aquello sobre lo que en los tribunales, como se ha visto, tienen muchas dudas. Por un lado, la Administración se sitúa en un «conflicto de intereses» al configurarlo como responsabilidad subsidiaria. Por otro, la complejidad de las tareas, junto con la mayor carga de trabajo y la falta de personal para llevarlo a cabo podrían llevar a la ineffectividad e incluso al aumento de litigios debido a las dudas sobre su aplicación.

Recurrir a medios extrajudiciales podría llevar a una demora del procedimiento puesto que las personas de las que se debe cobrar improbablemente aceptarían estos medios, ya que lo suelen hacer de manera deliberada y además, les interesa ganar tiempo por ejemplo de cara a conseguir el vaciamiento patrimonial total. Por ello, y en relación al último apartado del trabajo, propongo las medidas cautelares ya que actúan antes de que sobrevenga la imposibilidad del cobro -al menos de manera parcial- y cuenta con una asentada jurisprudencia sobre los requisitos necesarios para la adopción.

Plantear para finalizar el hecho de que ahora mismo, la sociedad cambia casi a diario, por ello, las soluciones para luchar contra aquellos que siempre intentarán incumplir la Ley deberían ser dotadas de más flexibilidad. Pudiera ser que se necesitaran soluciones más «innovadoras» como una revisión de la personalidad jurídica en profundidad y siempre, procurando que el Poder Público ejerza sus competencias sin desviaciones. Lo que es claro es que, si bien es aún pronto para juzgar, estos dos apartados del artículo 43 LGT tienen un buen fin, creo que su revisión es necesaria, al menos en la manera de proceder por todo lo ya comentado.

VIII. Bibliografía:

Legislación:

Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Artículos doctrinales:

ASCARELLI, T., *Principios y problemas de la sociedad anónima*, Universitaria, México, 1951.

ÁLVAREZ DE TOLEDO, L., *Abuso de personificación, levantamiento del velo y desenmascaramiento*. Editorial Constitución y Leyes, COLEX, 1997.

BLÁZQUEZ LIDOY, A., «Novedades de la ley general tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión.» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 255, 2004.

BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica en el Derecho Privado Español*, 4º ed., 2006.

CARRANZA ROBLES, J. J., «Análisis de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo.» *Publicaciones de la universidad de Huelva*, 2016. Disponible en: <http://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/12753> 2016. Última consulta: 03/07/2017.

CASTILLO SOLSONA, M^a. M., «La Paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria. La responsabilidad por "levantamiento del velo"», *Instituto de Estudios Fiscales*, 2009.

CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006, de 29 de noviembre*, Thomson-Aranzadi, 2007.

CHENG-HAN, T., «Veil piercing: a fresh star.» *Journal of business law*, núm. 1, 2015.

COBLES, J. H., *La doctrina del levantamiento del velo societario*. núm. 28, Editorial Atelier, 2000.

CONSTANTINI, P., «La doctrina del Disregard of the Legal Entity en el derecho ingles» *Revista Jurídica*, núm. 4, 2016.

CREMADES SCHULZ, M., «El proyecto de ley de medidas para la prevención de fraude fiscal», *Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez)*, núm. 15, 2006.

DE ANGEL YAGÜEZ, R., *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la jurisprudencia*, Madrid, Civitas, 1997.

DELGADO PACHECO, A., «El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria y la aplicación del IVA» *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280, 2008.

ESQUINAS VALVERDE, P., «La nueva regulación de los delitos de alzamiento de bienes en el Anteproyecto de Código Penal de 2012/2013.» *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 105, 2013.

GARCÍA NOVOA, C., «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II).» *Quincena fiscal*, núm. 10, 2006.

GIL DEL CAMPO, M. G., BENAVENTE MELLADO, F. y ALGUEA MOLINA, E., *La nueva ley de prevención del fraude fiscal*. CISS, 2007.

GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Dykinson, 2002.

KYVERIS, E., «Grouping Liability and the Salomon Principle: "Judicial" or "Systemic" Abuse?» *University College London, Centre for Law, Economics and Society, Students*, Mayo, 2015. Recurso digital disponible para su consulta en: <https://ssrn.com/abstract=2688430>. Última consulta: 26/06/2017

LEÓN ALONSO, J., *La categoría de la obligación "in solidum"* 35, Universidad de Sevilla, 1978.

LÓPEZ LÓPEZ, H., *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»:(una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009.

MACEY, J. y MITTS, J., «Finding order in the morass: The three real justifications for piercing the corporate veil.» *Cornell L. Review*, núm. 100, 2014.

MÁRQUEZ CÁRDENAS, A. E., *La autoría mediata en el derecho penal: formas de instrumentalización*. Ediciones Jurídicas G. Ibañez, 2004.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad de la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Thompson Aranzadi, 2007.

MARTÍNEZ LAGO, M. Á. y ALMUDÍ CID, J.M., «Autotutela tributaria, (Levantamiento del velo) y derivación de la responsabilidad a las sanciones.» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 296, 2007.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «La responsabilidad tributaria y la doctrina del "levantamiento del velo".» *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 198, 2007.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS., «Tax administration, 2015.», *OCDE library*. Disponible en: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page189. Última consulta: 03/06/2017.

PALAO TABOADA, C., «Los “motivos económicos válidos” en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 235, 2002.

PÉREZ BERNABEU, B., «Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria», *Revista de Información Fiscal*, núm. 110, 2012. Disponible en: URI: <http://hdl.handle.net/10045/43775>. Última consulta: 08/07/2017.

PÉREZ BERNABEU, B., «La prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad prevista en el nuevo apartado 6 del artículo 170 de la Ley General Tributaria.» *Crónica tributaria*, núm. 147, 2013.

POLLOCK, F. «Has the Common Law Received The Fiction Theory of Corporations?» *Law Quarterly Review*, vol. 27, 1911.

QUINTERO OLIVARES, G. *La reforma penal de 2010: análisis y comentarios*. Aranzadi, Pamplona, 2010.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., «Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios.» *Revista Jurídica*, núm. 26, 2012.

RODRÍGUEZ GÓMEZ, D. Y ROQUET VALLDEORIOLA, J. *Metodología de la investigación*, Red Tercer Milenio, México, 2012. Disponible para su consulta en: <http://www.aliatuniversidades.com>.

mx/bibliotecasdigitales/pdf/axiologicas/Metodologia_de_la_investigacion. pdf. Última consulta: 02/05/2017.

ROIG TORRES, M., «La frustración de la ejecución: el modelo alemán y la nueva regulación del código penal español.» *Revista General de Derecho Penal*, núm. 25, 2016.

RUIZ ALMENDRAL, V. *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario. Capítulo II: El «business purpose test» contenido en el artículo 15 LGT*, Aranzadi, 2006.

RUIZ ALMENDRAL, V., «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso?» *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 329, 2010.

RUIZ HIDALGO, C., «La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva.» *Quincena fiscal*, núm. 3, 2011.

SÁNCHEZ HUETE, M. A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*. Marcial Pons, Madrid, 2008.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena fiscal*, núm. 11, 2012.

SANZ GADEA, E. «Novedades tributarias en materia del Impuesto sobre Sociedades (II)» *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 228, 2002.

SEOANE SPIEGELBERG, J. L., «El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la elusión de la Responsabilidad Civil.» *Revista de Responsabilidad Civil y Seguro*, núm. 42, 2012.

SERICK, R., POLO DÍEZ, J., y PUIG BRUTAU, J. *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles: El abuso de derecho por medio de la persona jurídica*. Ariel, 1958.

SOTO GARCÍA, E.M., *Los delitos de alzamiento de bienes en el Código Penal de 1995*. Tirant lo Blanch, 2009.

Jurisprudencia:

Supreme Court:

Case Solomon v A Salomon & Co. Ltd. [1897] AC 22 (HL).

Case Bank of United States v. Deveaux, 5 Cranch (9 U.S.) 61 (1809), at 85, 86, 91.

Case Adams v Cape Industries plc [1990] Ch 433 (CA).

Case Prest v Petrodel Resources Ltd [2013] UKSC 34.

Case Louisville, Cincinnati & Charleston R. Co. v. Letson [1844] U.S. 43, 497.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997. Caso Coral.

Tribunal Constitucional:

Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981. (ROJ: 1981/27).

Tribunal Supremo:

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1959. Ref. Aranzadi, núm. 1981.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984. (ROJ: 1984/1196).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2001 (ROJ: 2001/9600).

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2002. (ROJ: 2007/3594).

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003. (ROJ: 2003/7083).

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2006. (ROJ: 2006/665).

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2006. (ROJ: 2007/372).

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2008 (ROJ: 2005/308).

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2011 (ROJ: 2011/4949).

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 (ROJ: 2010/4980).

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2010 (ROJ: 2010/378).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2010. (ROJ: 2010/5413).

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2010. (ROJ: 2010/7742).

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2011. (ROJ: 2011/4949).

Audiencia Nacional:

Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2013. (ROJ:2010/222).

Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2014 (ROJ: 2014/86903).

Dirección General de los Tributos:

Resolución Vinculante nº V0187-06 de 30 de enero de 2006.

Artículos periodísticos:

PÉREZ, C. «España dejó de ingresar más de 6.200 millones en IVA por errores y fraude.» El País, Economía, 6 de septiembre de 2016. Disponible en: http://economia.elpais.com/economia/2016/09/06/actualidad/1473164768_693959.html.

Última consulta: 27/04/2017.

PÉREZ, J. «Los Carceller negocian una multa para eludir la cárcel por delito fiscal.» El País, Economía, 6 de septiembre de 2016. Disponible en: http://economia.elpais.com/economia/2016/09/05/actualidad/1473096781_665046.html?rel=mas. Última consulta: 27/04/2017.

VIGIL, A. « ¿Cuánto tiempo tarda en resolverse un pleito en España?» Periódico Expansión, Jurídico, Actualidad y Sentencias, 20 de mayo de 2016. Disponible en: <http://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2016/05/20/5739e8d0468aeb26418b4603.html>. Última consulta: 02/05/2017.

Bases de datos:

EUROSTAT. Comisión Europea, Estadísticas, 25 de mayo, 2016. Disponible en: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>.